

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**Sede La Paz**



**Área Derecho**

**Maestría en Derecho Tributario  
VI Versión**

**2008 - 2009**

**Puede considerarse que La Decisión 40  
de la Comunidad Andina, ¿se encuentra vigente en Bolivia?**

**Caso TRANS AMERICAN AIRLINES S.A.**

**Postulante: René Orlando Salazar Sossa**

**Puede considerarse que la Decisión 40 de la Comunidad Andina,  
¿se encuentra vigente en Bolivia?**

**Caso Trans American Airlines S.A.**

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN

<b>I. Planteamiento del Problema</b> .....	1
<b>II. Objetivos de la investigación</b> .....	4
a. Objetivo general .....	4
b. Objetivos específicos .....	4

### CAPÍTULO I

#### DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. Derecho Tributario Internacional .....	6
2. Fuentes del Derecho Tributario Internacional .....	8
3. Doble imposición Internacional .....	13
4. Doble imposición Internacional efectiva y potencial o virtual .....	16
5. Doble imposición formal y material .....	17
6. Sobreimposición .....	18
7. Medios para evitar la doble imposición Internacional .....	18
8. Alternativas para evitar la doble imposición Internacional .....	21
9. Potestad tributaria .....	25
10. Criterios atributivos de la potestad tributaria .....	35
11. Principio de reserva de ley .....	38

### CAPÍTULO II

#### DERECHO COMUNITARIO

<b>I. Derecho Comunitario</b> .....	42
-------------------------------------	----

	<u>Pág.</u>
1. Estructura normativa del ordenamiento comunitario .....	43
2. La supranacionalidad del derecho comunitario .....	46
<b>II. Características del derecho comunitario .....</b>	<b>47</b>
1. Obligatoriedad .....	47
2. Vigencia inmediata .....	48
3. Aplicación directa .....	49
4. Efecto directo .....	52
5. Supremacía .....	53
6. Autonomía .....	55

### CAPÍTULO III

#### ANÁLISIS JURÍDICO

#### RESOLUCIÓN RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0009/2007

DE 5 DE ENERO DE 2007

TRANS AMERICAN AIRLINES S.A. (TACA PERÚ)

<b>I. Antecedentes .....</b>	<b>57</b>
1. Relación de hechos que motivaron la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 4 de marzo de 2004 .....	57
2. Relación de hechos que motivaron la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006 .....	58
3. Relación de hechos que motivaron la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 de fecha 8 de septiembre de 2006 .....	60
4. Relación de hechos que motivaron la Resolución de Recurso Jerárquico RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007 .....	62

5. Relación de hechos que motivaron la interposición de la demanda Contencioso Administrativa .....	65
<b>II. Marco legal</b> .....	65
1. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia .....	65
2. Decisión 40 de la CAN .....	67
3. Protocolo modificadorio del Tratado de creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena .....	68
4. Ley N° 1872 .....	68
5. Código Tributario Boliviano abrogado (Ley N° 1340) .....	68
6. Código Tributario Boliviano vigente (Ley N° 2492) .....	70
7. Ley N° 3092 .....	70
8. Ley N° 2341 .....	70
9. Decreto Supremo N° 10343 .....	71
<b>III. Análisis jurídico</b> .....	71
1. Análisis desde la posición asumida por la Administración Tributaria .....	71
2. Análisis desde la posición asumida por la ex Superintendencia Tributaria, actual Autoridad de Impugnación Tributaria .....	83
3. Análisis desde la posición asumida por el Contribuyente .....	88
4. Vigencia plena de la Decisión 40 de la CAN .....	93
<b>CONCLUSIONES</b> .....	103
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	107

**ANEXOS**

<b>ANEXO I Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007 .....</b>	<b>I</b>
<b>ANEXO II Decisión 40 de la CAN .....</b>	<b>XIV</b>
<b>ANEXO III Decreto Supremo N° 10343 .....</b>	<b>XXV</b>
<b>ANEXO IV Ley N° 1872 .....</b>	<b>LV</b>
<b>ANEXO V Carta Cite N° 111-2010-SUNAT/20000 .....</b>	<b>LXVII</b>

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación tiene su fundamento principal en un pronunciamiento oficial de la ex Superintendencia Tributaria General (actual Autoridad de Impugnación Tributaria) y como, tergiversando argumentos respecto el principio de reserva de ley, de una manera escueta, emite la Resolución Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007, resolución que contiene aspectos referidos a la Decisión 40 de la Comunidad Andina.

La Decisión 40 de la Comunidad Andina, en adelante simplemente Decisión 40 de la CAN, suscrita por el Estado boliviano dentro del marco del Acuerdo de Cartagena en 1971, establece un marco normativo para evitar la doble imposición internacional entre los países miembro de la CAN. Asimismo, establece de manera clara que para las empresas de transporte aéreo -que precisamente es el caso de análisis del presente trabajo-, los Países miembro, en ejercicio de su poder de imperio, renuncian a su potestad tributaria territorial, dejando de aplicar el criterio de fuente productora y, en lugar de ello adoptan el criterio de sede de negocios, bajo la figura del domicilio y que es recogida por el artículo 8 del Anexo I de la misma Decisión 40 de la CAN.

Y es precisamente consecuencia de la normativa citada que la sociedad comercial Trans American Airlines S.A. – “TACA PERU”, con domicilio en la ciudad de Lima – Perú, solicita a la Administración Tributaria Nacional de Bolivia (Servicio de Impuestos Nacionales), el cumplimiento de lo establecido en la Decisión 40 de la CAN, en consecuencia, solicitan -de manera errónea de acuerdo a nuestro criterio- una exención tributaria al IUE.

Como se observará en el trabajo de investigación, fueron varias las instituciones públicas oficiales del Gobierno boliviano que manifestaron que la Decisión 40 de la CAN, consecuencia de los principios de “aplicación inmediata” y “efecto directo” del derecho comunitario, forma parte de nuestro ordenamiento jurídico de forma inmediata.

En ese sentido y, consecuencia de la solicitud efectuada por la sociedad comercial TACA PERÚ, la Administración Tributaria Nacional emitió la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04

resolviendo declarar a la empresa “TACA PERÚ” exenta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-80), del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-54-1 Beneficiarios del Exterior) y del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (F-55-1 Actividades Parcialmente Desarrolladas); existiendo a nuestro entender, una confusión respecto lo que efectivamente norma la Decisión 40 de la CAN.

Posteriormente a lo indicado, la sociedad comercial “TACA PERU” solicitó la Devolución de Pagos Indebidos por pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas al encontrarse exento. La Administración Tributaria Nacional consideró que la exención no era constitutiva sino declarativa y, en consecuencia, denegó dicha solicitud. Ante esta denegatoria, la sociedad comercial “TACA PERÚ”, interpuso Recurso de Alzada por ante la ex Superintendencia Tributaria Regional La Paz. Esta instancia emitió la Resolución Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 de fecha 8 de septiembre de 2006 y dispuso revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006 y en consecuencia, la repetición de lo indebidamente pagado a la Administración Tributaria Nacional de Bs. 2.563.838. a favor de la empresa “TACA PERÚ” por pago indebido del IUE, efectuados desde el 16 de enero de 2001 al 16 de julio de 2002 en aplicación de los artículos 299, 301 y 60 de la Ley N° 1340 y mantiene el rechazo de la repetición del IUE correspondiente a noviembre de 2000, pagado el 18 de diciembre del mismo año, en cumplimiento del artículo 302 de la citada ley.

Ante esta Resolución, la Administración Tributaria Nacional interpuso Recurso Jerárquico, consecuencia del cual, la ex Superintendencia Tributaria Nacional emitió la Resolución Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007, resolución que, como se mencionó precedentemente, argumentando de manera escueta, decide dejar sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada considerando que la Decisión 40 de la CAN no cumplió con el principio de reserva de ley y, por lo tanto, no se ha incorporado en nuestro ordenamiento jurídico. Al margen de la escueta posición, esta Resolución empeoró la situación de la sociedad comercial “TACA PERU” que ya contaba con una exención fruto de la Decisión 40 de la CAN.

Es así que, consecuencia de la arbitraria decisión -alejada de principios generales del derecho, promoviendo la inseguridad jurídica en nuestro país-, se decidió efectuar la presente investigación

abordando a tal efecto aspectos relativos al Derecho Tributario Internacional, Derecho Comunitario y sus características correspondientes. Asimismo, efectuamos un análisis jurídico de la Resolución Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007 análisis realizado desde las distintas posiciones de las partes inmersas en el Recurso, a saber la sociedad comercial “TACA PERU” y la Administración Tributaria Nacional (Servicio de Impuestos Nacionales), pero, también se efectúa un análisis desde la posición asumida por la ex Superintendencia Tributaria Nacional.

Concluiremos con un análisis referido a la Decisión 40 de la CAN, análisis enfocado en conocer y saber efectivamente, si esta Decisión se encuentra vigente en Bolivia, acudiendo para ello, a la normativa interna emitida por Bolivia y a la doctrina tributaria referida específicamente al principio de reserva de ley.

Esperamos que este sencillo trabajo de investigación contribuya a considerar el respeto a la seguridad jurídica en Bolivia y permita que los colegas abogados puedan analizar con otra óptica las decisiones del Estado Boliviano.

## **PUEDE CONSIDERARSE QUE LA DECISIÓN 40 DE LA COMUNIDAD ANDINA, ¿SE ENCUENTRA VIGENTE EN BOLIVIA?**

### **CASO TRANS AMERICAN AIRLINES S.A.**

#### **INTRODUCCIÓN**

En virtud que la metodología de investigación será la del estudio de caso entendido como una estrategia de investigación dirigida a comprender las dinámicas presentes en contextos singulares, combinando distintos métodos para el relevamiento de información como un caso concreto, con la finalidad de describir, verificar o generar una teoría, en el presente trabajo, la referida al principio de reserva de ley frente a la normativa supranacional emitida por órganos supranacionales (de la Comunidad Andina); consideramos, por la rigurosidad del método de investigación; que sólo debe comprender al planteamiento del problema, las preguntas de investigación y los objetivos de la investigación. En ese sentido la aplicación del presente método de investigación, hace que el presente trabajo sea inapropiado para el contraste con una hipótesis; ya que con el método de estudio de caso se pretende describir, verificar o generar una teoría.

A continuación se desarrolla el planteamiento del problema, las preguntas de la investigación y los objetivos de la misma.

#### **I. Planteamiento del Problema.**

La Empresa **TRANS AMERICAN AIRLINES S.A. (TACA PERÚ)**, (denominada en adelante simplemente como “TACA PERÚ”) mediante memorial presentado en el mes de febrero de 2002, solicitó que en aplicación de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena se dicte Resolución eximiendo a la empresa del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) para las utilidades o beneficios obtenidos por sus operaciones de Transporte Aéreo en Bolivia.

El Viceministerio de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda mediante nota con Cite: OF.DGPTI/UPTTJ 5.412 N° 177/2003, dirigida al Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.), comunica la vigencia de la Decisión 40 de

la Comunidad Andina (denominada en adelante indistintamente como Decisión 40 de la CAN), señalando que en aplicación de los principios de “aplicación inmediata” y “efecto directo”, contenidos en los artículos 2 y 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, las Decisiones de la Comunidad Andina de inmediato pasan a formar parte de la economía jurídica de los países miembros.

Mediante carta Cite: GNTJC/Of. N° 304/2003 de fecha 3 de diciembre de 2003, la Gerencia Nacional Técnico Jurídico del S.I.N. comunica a la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N. que la empresa “TACA PERÚ” presentó solicitud de Resolución de Exención del I.U.E. en base a lo dispuesto en la Decisión 40 de la CAN, y por lo tanto corresponde emitir Resolución Administrativa eximiendo a la empresa “TACA PERÚ” de la aplicación de las normas de presunción para las utilidades o beneficios establecidos en el artículo 51 de la Ley N° 843 y artículo 42 del Decreto Supremo N° 24051, reconociendo la vigencia plena de la Decisión 40 de la CAN.

En fecha 4 de marzo de 2004, la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., emitió la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 resolviendo declarar a la empresa “TACA PERÚ” exenta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-80), del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-54-1 Beneficiarios del Exterior) y del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (F-55-1 Actividades Parcialmente Desarrolladas) en observancia de lo establecido en el artículo 8, Anexo 1, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, en virtud a la prelación de normas establecidas en el artículo 5, parágrafo II) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492).

La empresa “TACA PERÚ” presentó en fecha 14 de mayo de 2004, memorial solicitando la Devolución de Pagos Indebidos por pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas al encontrarse exento del mismo, por aplicación de la Decisión 40 de la CAN, argumentando que dicha situación también fue reconocida por la Administración Tributaria al emitir la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 04 de marzo de 2004, alegando además que la exención del IUE es aplicable a partir del inicio de sus actividades.

El S.I.N. mediante Resolución Administrativa N° 15-7-0003-05 de fecha 07 de marzo de 2005, rechaza dicho pedido porque el contribuyente no cumplió con los requisitos legales establecidos por el artículo 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0003-04 de fecha 16 de enero de 2004.

Esa R.A. fue impugnada por el contribuyente ante la ex Superintendencia Tributaria actual Autoridad de Impugnación Tributaria, la cual en fecha 29 de julio de 2005 emitió la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0115/2005 que resolvió anular obrados hasta que la Administración Tributaria requiera a la empresa “TACA PERÚ” la presentación de la documentación faltante y exigida por la R.N.D. N° 10-0003-04. Dicha resolución fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0162/2005 de fecha 21 de octubre de 2005.

Mediante carta con Cite: GDGLP-DER-N° 096/2006 de fecha 07 de febrero de 2006, la Administración Tributaria en cumplimiento de las Resoluciones emitidas por la Superintendencia Tributaria, solicitó al contribuyente presente la documentación señalada en el artículo 8 de la R.N.D. citada anteriormente.

La Empresa “TACA PERÚ” presenta la documentación mediante carta de fecha 15 de febrero de 2006.

La Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., rechaza la solicitud Devolución de Pagos Indevidos, mediante Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006, bajo el argumento que el contribuyente “TACA PERÚ” al registrar su Alta del IUE en fecha 24 de octubre de 2000, tiene la obligación de presentar las Declaraciones Juradas y pagos de los impuestos que correspondan, a partir del periodo fiscal de su inscripción en el Registro Único Nacional de Contribuyentes, en aplicación de la Resolución Administrativa N° 05-0017-00 de fecha 04 de abril de 2000. Además, señala que la empresa “TACA PERÚ” debía comunicar formalmente el domicilio de su sede de dirección efectiva a objeto de acceder a los beneficios previstos en el artículo 4 del Anexo I de la Decisión 40 de la CAN. Por último, señala que corresponde aplicar la exención a partir de la emisión de la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 04 de marzo de 2004, conforme señala el párrafo I) del

artículo 20 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), y por lo tanto los pagos efectuados con anterioridad a esta fecha, no son considerados pagos indebidos o en exceso de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 121 del Código Tributario Boliviano y R.N.D. N° 10-0003-04.

En ese entendido, surgen los siguientes cuestionamientos:

1. ¿La Decisión 40 de la Comunidad Andina, se encuentra vigente en nuestro país?
2. ¿Los beneficios otorgados por la Decisión N° 40 de la Comunidad Andina, se refieren a exenciones tributarias o a casos de no sujeción tributaria?
3. En el presente caso, ¿puede considerarse que se ha cumplido con el principio de legalidad o de reserva de ley?

Por ello, la pregunta principal es:

La Decisión 40 de la Comunidad Andina, ¿es aplicada por el Estado Plurinacional de Bolivia? y de ser así, ¿cuál es su alcance?

## **II. Objetivos de la investigación**

### **a. Objetivo general.**

Establecer si las Decisión 40 que trata aspectos relacionados a la doble imposición entre los países miembros de la Comunidad Andina, de los cuales, es miembro Bolivia, se encuentra vigente en nuestro país y cual el tratamiento que le han otorgado las Administraciones Tributarias, analizando un caso en concreto como lo es el caso de “TACA PERU”; en el que la Administración Tributaria ha tenido y otorgado una interpretación distinta a la otorgada por la ex Superintendencia Tributaria Regional La Paz y Nacional.

### **b. Objetivos específicos.**

1. Analizar y describir la Doble Imposición Internacional desde la perspectiva de distintos tratadistas y estudiosos de este fenómeno.
2. Describir la Potestad Tributaria y sus características.
3. Analizar y describir el principio de legalidad, propiamente el principio de de reserva de ley en materia tributaria.

4. Describir y revisar lo que se debe entender por supranacionalidad en materia de Derecho Comunitario.
5. Describir y definir las características del Derecho Comunitario, en especial los referidos al efecto directo y aplicación directa de las decisiones y disposiciones de la Comunidad Andina. Al respecto, se tomará lo versado por la amplia jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
6. Revisar y analizar, desde una óptica netamente legal, la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007, emitida por la ex Superintendencia Tributaria actual Autoridad de Impugnación Tributaria.
7. Revisar la normativa legal vigente respecto la Decisión 40 de la Comunidad Andina.
8. Revisar la normativa legal vigente en Bolivia respecto la Decisión 40 de la Comunidad Andina.
9. Distinguir si los beneficios otorgados por la Decisión 40 de la Comunidad Andina deben ser considerados como exenciones o criterios de no sujeción a los efectos tributarios.

## CAPÍTULO I

### DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

#### 1. Derecho Tributario Internacional.

El Derecho por naturaleza resulta de imposible definición pues se trata de un ente inmaterial, inmanente a la naturaleza humana que regula la conducta del ser humano desde el momento en que tiene vida, hasta después de su muerte. Desborda, entonces, cualquier conceptualización que del mismo se pueda realizar. Sin embargo a efectos didácticos y para una mayor comprensión de las instituciones jurídicas, es usual calificarlo y clasificarlo desde distintas ópticas. Así por ejemplo, entre las clasificaciones más difundidas del derecho se encuentra aquella que distingue entre Derecho Público y Derecho Privado y la que distingue entre Derecho Nacional y Derecho Internacional. Estas clasificaciones se refieren a diversas aristas sobre un mismo objeto de estudio, el Derecho.

Ahora bien, desde un punto de vista fiscalita, es decir, desde el criterio del Derecho Tributario, el aspecto fiscal más importante que primero motivo el contacto y el inicio de relaciones entre los países fue el relativo a la doble imposición; añadiéndose las dificultades que surgían respecto las empresas multinacionales con casa matriz en un país determinado y con sucursales o filiales en otros; asimismo, se añadieron los aspectos referentes a la organización de ayuda de los países avanzados a los subdesarrollados; es así que comenzó a tener importancia el derecho comunitario.

En ese orden de ideas y, siendo que en el presente trabajo no pretende ingresar a debatir el concepto del derecho tributario internacional, podemos mencionar que el derecho tributario internacional "... es la rama del derecho tributario cuyo objeto es estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales integrados entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar los problemas que ocasiona la doble imposición..."<sup>1</sup>

Asimismo, el profesor César Montaña Galarza describe al derecho tributario internacional como "...una rama del derecho público económico, concretamente del derecho tributario,

---

<sup>1</sup> Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*; octava edición actualizada y ampliada; Buenos Aires – Argentina; 2002.

especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen especialmente de la aplicación de los tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional...”<sup>2</sup> Por otra parte, el gran tributarista profesor Ramón Valdés Costa; como reconoce acertadamente el profesor César Montaña; establece que el Derecho Tributario Internacional, llamado por él Derecho Internacional Tributario, “... tiene por objeto la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea por la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes, ya por el lugar donde éstos celebran sus negocios, ya por el lugar donde los hechos ocurren...”<sup>3</sup>

En tal sentido, Ramón Valdés Costa menciona los fines del Derecho Tributario Internacional, no circunscribiendo solamente a evitar la doble imposición, pudiendo ser agrupados en fines fiscales en los que se encuentran el evitar la doble imposición y evitar la evasión; fines económicos dentro de los que se encuentran fomentar el desarrollo económico, mediante exoneraciones a la transferencia de capital y tecnología; fomentar la integración entre países vinculados económica o territorialmente, mediante la eliminación entre ellos de los tributos de importación y exportación y fines políticos dentro de los que se encuentran proteger los derechos del contribuyente, mediante normas de aplicación directa y obligatoria para los países signatarios, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales ejecutables.<sup>4</sup>

Ahora bien, de acuerdo al criterio del profesor Héctor Villegas, el derecho internacional público se compone de<sup>5</sup>:

- a) Tratados colectivos de derecho internacional tributario, dentro de los que se encuentran los acuerdos y convenciones que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes y los referentes a evasión fiscal.
- b) Tratados de doble imposición que procuran evitar la simultaneidad de potestades tributarias diferentes en torno de un mismo sujeto pasivo.

A continuación, observaremos y describiremos cuáles son las principales fuentes específicas del Derecho Internacional Público; ya que uno de los temas más importantes en

---

<sup>2</sup> César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito – Ecuador, 2007.

<sup>3</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires – Arentina, Ediciones Depalma, 1992.

<sup>4</sup> op.cit. 3.

<sup>5</sup> op.cit. 3.

general, en el estudio de la ciencia jurídica resulta el de las fuentes pues es evidente que una correcta apreciación y delimitación de las mismas permite comprender cabalmente los conceptos que se desea abordar dentro de una parte específica del Derecho.

## **2. Fuentes del Derecho Tributario Internacional.**

Al igual que en el caso de la conceptualización en sí del Derecho, el tema de las fuentes no ha encontrado unanimidad en la doctrina, sin embargo es generalmente aceptado, considerar como tales a las normas jurídicas, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

En el caso del Derecho Internacional, se encuentra comúnmente aceptado, la existencia de fuentes materiales y de fuentes formales. Las fuentes materiales están constituidas por los factores que originan las normas jurídicas positivas, mientras que las formales están dadas por las situaciones históricas, contingentes y mutables que las exigencias étnico naturales están llamadas a regular. Así, el profesor César Montaña, menciona que el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, determina como fuentes del Derecho Internacional:

- ...a) Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los estados litigantes.
- b) La Costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho.
- c) Los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d) Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho...<sup>6</sup>

Sin embargo, dentro de estas fuentes, no se encuentran las disposiciones jurídicas emanadas de los organismos internacionales, en el caso específico de la presente investigación, las disposiciones jurídicas emanadas de las comunidades de estados, sus organismos e instituciones; normas que pertenecen al derecho comunitario dentro de las que se encuentran las prescripciones relacionadas con aspectos de finanzas públicas, tributarios y especialmente las relacionadas al poder impositivo que posee cada Estado. En el presente

---

<sup>6</sup> op.cit. 2.

trabajo, específicamente la Decisión 40 y la Decisión 578 de la Comunidad Andina, considerándose como el denominado *soft law*<sup>7</sup>.

A los efectos de la presente investigación, describiremos someramente algunas de las fuentes del Derecho Tributario Internacional, a saber:

**a. Tratados y convenios internacionales.**

Los tratados y convenios internacionales constituyen sin duda una fuente del Derecho Tributario Internacional tanto más que de ellos es plenamente predicable el principio de *pacta sunt servanda*<sup>8</sup>. El término acuerdos internacionales debe ser entendido en forma amplia, por tanto contentivo de distintas categorías de instrumentos jurídicos.

En materia tributaria los tratados más característicos son aquellos que se celebran con la finalidad de evitar la doble imposición por eso incluso merecen un tratamiento específico dentro de las fuentes del Derecho Internacional Tributario. Pero hay otros que, por ejemplo, tienden a liberalizar el comercio o a suprimir barreras arancelarias y no arancelarias, a regular precios de transferencia, intercambio de información y medidas para evitar la evasión.

**b. Disposiciones emanadas de las organizaciones internacionales.**

Como se ha expresado, en la actualidad existen un sinnúmero de instituciones que gozan de personalidad jurídica internacional, que han nacido como consecuencia de convenios internacionales, i, instituciones a las que se les ha reconocido capacidad legislativa y conforme a su objeto y al ámbito de sus competencias resulta indispensable que éstas expidan normas de carácter tributario.

---

<sup>7</sup> op.cit. 2.

<sup>8</sup> Este principio significa que los tratados deben ser observados fielmente, que obligan a las partes y deben ser cumplidos por ellas de buena fe; en ese entendido, ninguna de las partes podría invocar o aludir disposiciones de su ordenamiento jurídico interno como justificación para el incumplimiento del tratado o convenio internacional. Empero, existen excepciones a este principio, dentro de las cuales se encuentra el principio *rebus sic stantibus* o *cambio esencial de circunstancias* entendido como un cambio fundamental en las circunstancias ocurridas respecto a las existentes en el momento de la celebración del tratado o convenio y que no fue previsto por las partes pero que no podrá ser alegado como causa para dar por concluido el tratado o retirarse de él, a menos que la existencia de estas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado y, ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.

Por ejemplo es lógico pensar que dentro del contexto de la Organización Mundial de Comercio existan disposiciones relacionadas a la temática tributaria que deben ser consideradas por los Estados parte para el desarrollo de sus actividades.

**c. Los acuerdos de doble imposición.**

Como su nombre lo expresa se trata de acuerdos internacionales que tienen un objetivo concreto, esto es evitar la doble imposición internacional. En el próximo acápite, desarrollaremos con mayor amplitud lo que se entiende por doble imposición, sus características y clases.

**d. Las disposiciones de los organismos comunitarios.**

Esta fuente hace alusión a aquellas normas emanadas de los organismos comunitarios a los que se ha atribuido capacidad legislativa. Para comprender mejor este particular debe entenderse que el Derecho Comunitario<sup>9</sup> es el complejo de normas jurídicas que regulan las relaciones de las comunidades de Estados con otros sujetos de derecho, entre los que se encuentran no solo los Estados y las organizaciones internacionales sino también los órganos, organismos e instituciones comunitarias y los particulares, sean éstos personas naturales o jurídicas, públicas o privadas capaces de ser sujetos de derechos y obligaciones en los Estados miembros. Debe destacarse que estas comunidades de Estados son constituidas por tratados que las instituyen como organizaciones internacionales de carácter supranacional *sui generis* dando origen a un sistema jurídico institucional u ordenamiento jurídico nuevo y autónomo con primacía y efecto directo en el ordenamiento interno de los Estados.

**e. Principios generales.**

Como cualquier rama del derecho, el Derecho Tributario Internacional se nutre y respeta los denominados principios generales del derecho que son los que permiten darle cohesión y coherencia al sistema jurídico. El análisis y explicación de estos principios por sí solo constituye un tema de estudio por lo que no es posible en este

---

<sup>9</sup> [www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/20052](http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/20052); 12 de agosto de 2011.

trabajo tratar este tema. Empero, mencionaremos de manera genérica cuales son estos principios<sup>10</sup>:

1. Principio *pacta sunt servanda*, entendido como aquel principio que permite observar el contenido de los tratados fielmente, obligando a las partes, debiendo ser cumplido bajo la buena fe.
2. Principio prohibitivo del abuso del derecho; principio que tiene relación con la manifestación que efectúan las personas que pertenecen a un Estado de la aceptación a la vida impuesta por el Estado; debiendo diferenciarse el Derecho como norma y el Derecho como potestad o facultad.
3. Principio de prescripción adquisitiva; que consiste en la adquisición de la soberanía de un territorio por el ejercicio continuado y pacífico de ella sobre él.
4. Principio del respeto a los derechos adquiridos; debiendo ser entendido como aquél que establece que los cambios territoriales no pueden menoscabar los derechos adquiridos.
5. Principio del respeto a la independencia de los Estados; que implica la ausencia de dependencia o de subordinación política, a la vez que la exclusividad de la competencia o el hecho de que en un territorio determinado, solo se ejerce una competencia estatal.
6. Principio de primacía del derecho internacional sobre la ley interna; en la que prima la tesis monista referida a que el derecho internacional y el nacional, son parte de un ordenamiento jurídico unitario y, dentro de esta unidad el último en el nivel constitucional define el lugar que ocupará el primero.
7. Principio *rebus sic stantibus*; este principio se relaciona con el hecho de que en muchas ocasiones los Estados se han desligado de las obligaciones contractuales contenidas en los tratados que han suscrito; invocando este principio o cláusula referido al cambio esencial de circunstancias.
8. Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa; o enriquecimiento injusto o ilegítimo. Es decir, el hecho de no pagar las contribuciones señaladas en Leyes, en los tratados internacionales y en normas supranacionales, posiblemente pueda conducir al enriquecimiento al margen de la Ley.

---

<sup>10</sup> op.cit. 2.

9. Principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso; referido a la práctica internacional de que la víctima ha de quedar en el mismo estado en el que se encontraría si el acto prejudicial no se hubiera producido; en lo posible la reparación o indemnización debe ser idéntica al perjuicio.
10. Principio *res inter alios acta*; por este principio, los tratados solamente crean obligaciones entre las partes intervinientes; en ese sentido, el acuerdo no crea ninguna obligación para terceros Estados que no participen en él.
11. Principio *ex consensu advenit vinculum*; que se traduce como el principio del consentimiento; es decir, sin consentimiento no hay obligación. En este entendido, se establece que los Estados deben conceder su consentimiento para dar origen a obligaciones jurídicas de carácter contractual.
12. Principio de *jus cogens*; entendido como el principio del respeto a las normas imperativas del derecho internacional general que obligan a los Estados, independientemente de su voluntad.

**f. La costumbre.**

Es aquella práctica uniforme, reiterada, ampliamente conocida y aceptada por los sujetos del Derecho que aún no es positivizada, pero que generalmente constituye el antecedente necesario para alcanzar en un momento posterior el carácter de norma jurídica.

**g. *Soft Law*.**

La importancia que ha ido adquiriendo con el paso del tiempo, el *soft law* y el hecho que indudablemente el mismo tiene la capacidad de producir efectos jurídicos y orientar comportamientos, permite considerar a éste como fuente autónoma del Derecho Tributario Internacional. Es así que el profesor César Montaña Galarza<sup>11</sup> cita al tratadista Claudio Sacchetto al mencionar que la definición tiene solo un carácter residual y negativo; ya que incorpora en el concepto de *soft law* todo aquello que no se incluye en la definición de fuente del derecho internacional y porque determina un único carácter del concepto, debido a que tales actos o hechos no

---

<sup>11</sup> op.cit. 2.

poseen valor legal para el ordenamiento internacional. En ese sentido, añade, se han dividido en 4 categorías los caracteres del *soft law* a saber:

1. Expresa la apreciación común respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en las relaciones internacionales.
2. Ha sido creado por sujetos de derecho internacional.
3. En general, no puede ser atribuido a procedimiento constitutivo de ninguna fuente del derecho internacional.
4. Se destaca por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos.

En ese orden de ideas, el profesor Montaña Galarza, cita como ejemplos de *soft law* a los modelos de convenios para evitar la doble tributación sobre la renta y el patrimonio.<sup>12</sup>

### **3. Doble imposición Internacional.**

El término doble imposición internacional no tiene entidad científica ni normativa; solamente pretende identificar una situación con trascendencia económica. Por ello, no es necesario que su concepto tenga una gran precisión; basta con que describa en términos generales la situación a la que se aplica.

En la esfera internacional se maneja un concepto muy preciso de doble imposición, dado que se exige, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que se requiere que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. En este segundo requisito se aleja de lo que se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de éste.

El objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es una cuestión en la que todo el mundo parece estar de acuerdo, pues razones de justicia y de orden económico así parecen exigirlo. La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe

---

<sup>12</sup> op.cit. 2.

someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular. Cuando la circunstancia anterior se produce, ello conlleva una desigualdad de trato en relación a determinadas personas que no tiene razón de ser, máxime si se piensa que el incremento que han sufrido en estos últimos años las relaciones económicas internacionales ha llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado.

El profesor Héctor Villegas<sup>13</sup> menciona que la doble imposición internacional, surge porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos que hacen valer distintos factores de atribución del poder tributario.

Por otra parte, el reconocido profesor boliviano de Derecho Tributario, Dr. Alfredo Benitez, expone en su libro “Derecho Tributario” la definición de Ottmar Buhler y, nos dice que se puede entender por doble imposición internacional:<sup>14</sup>

- ...a) Existe doble imposición internacional en sentido amplio –o económico- cuando dos o más Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho realizado en un mismo período de tiempo, perciben un impuesto determinado.
- b) Doble imposición internacional en sentido estricto –o jurídico- se presenta en el supuesto de que sea la misma persona (natural o jurídica) la afectada por la potestad tributaria de esos Estados que perciben cada uno de ellos un impuesto determinado en virtud de un mismo presupuesto de hecho realizado en un mismo período de tiempo....

Ahora, el profesor César Montaña menciona que la doble imposición económica internacional<sup>15</sup>

...tiene relación directa con la capacidad económica que se puede percibir de la realización del hecho imponible, que puede verificarse como un hecho, un negocio o un acto concreto, realizado sin ser necesariamente fuente de la capacidad para contribuir (generador de renta), sino la capacidad económica misma... es decir, se produce la doble imposición económica, cuando la misma renta, transacción o

---

<sup>13</sup> op.cit. 1.

<sup>14</sup> Alfredo Benitez Rivas, DERECHO TRIBUTARIO, El código tributario desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas, La paz – Bolivia, Edición Azul Editores, 2009.

<sup>15</sup> op.cit. 2.

patrimonio resultan gravados en dos o más estados durante el mismo período impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes...

El mismo profesor, añade mencionando que las modalidades en las que se presenta la doble imposición económica internacional son "...a) El doble gravamen sobre dividendos... b) la doble imposición intersocietaria... y c) la doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas..."

En otras palabras, podemos decir que existe doble imposición internacional económica cuando una misma capacidad objeto de gravamen es gravada a personas diferentes por más de un Estado y, existe doble imposición internacional jurídica cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en más de un Estado.

Con las nociones antes señaladas podemos darnos cuenta de la complejidad de esta institución. Pero frente a esta situación debemos, antes que cualquier cosa, aclarar y distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

**a. Unidad o diversidad de sujetos activos.**

O, como bien describe el profesor H. Villegas<sup>16</sup>, diversidad de sujetos fiscales, estableciendo que la doble imposición internacional puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales. Es decir, los sujetos activos de la relación jurídico tributaria, se manifiestan sobreponiendo sus soberanías y potestades tributarias sobre los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

**b. Unidad de causa o hecho imponible.**

O identidad de hecho imponible<sup>17</sup>; debiendo el gravamen derivar esencialmente del mismo hecho generador y no del *nomen juris* que le den a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones. Es decir, que para la existencia de la doble imposición internacional, debe existir la concurrencia de hechos imponibles de la misma naturaleza; hecho que no significa identidad absoluta; que grave un mismo objeto imponible.

---

<sup>16</sup> op.cit. 1.

<sup>17</sup> op.cit. 1.

**c. Unidad o diversidad de sujetos pasivos.**

O identidad del sujeto gravado<sup>18</sup>; debiendo el sujeto pasivo o destinatario del tributo, ser la misma persona. Siendo este elemento el decisivo para diferenciar a la doble imposición internacional jurídica, de la económica. Empero, como menciona César Montaña<sup>19</sup>

...en opinión de Calderón Carrero, se impone internacionalmente la idea de entender, en lugar de “identidad de sujeto pasivo”, la de “identidad sustancial de contribuyente”...así concurriría la doble imposición cuando el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible de los gravámenes concurrentes es la misma persona. Por ello no sería necesario fijarse tanto en quién realiza las prestaciones tributarias materiales y formales, sino de analizar si las leyes fiscales que regulan los tributos yuxtapuestos imponen sobre la misma persona la carga derivada del hecho imponible...

**d. Identidad temporal<sup>20</sup>.**

La imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible en diferentes períodos fiscales, habrá imposición sucesiva y no doble o múltiple imposición.

Es decir, la identidad temporal se refiere a la realización del hecho imponible en un mismo período de tiempo.

**4. Doble imposición Internacional efectiva y potencial o virtual.**

Al respecto, tomaremos las definiciones y precisiones efectuadas por el profesor César Montaña, citando las precisiones que considera, son necesarias hacerlas, respecto la doble imposición internacional; de acuerdo a lo siguiente:

- a.** “...La sujeción tributaria no debe entenderse sin más como el efectivo recaudo del tributo por parte de dos estados; entendiéndose que existe doble imposición internacional,

---

<sup>18</sup> op.cit. 1.

<sup>19</sup> op.cit. 2.

<sup>20</sup> op.cit. 2.

cuando la potestad tributaria de dos o más países, “sujeta” fiscalmente a un mismo contribuyente...”<sup>21</sup>

- b.** Se puede apreciar doble imposición internacional potencial o virtual aun cuando uno de los estados exonere total o parcialmente la renta o el patrimonio; encontrándonos ante esta posibilidad cuando los convenios para evitar la doble imposición internacional utilizan los métodos y técnicas para evadir atenuar o eliminar la sobreimposición, en esencia, cuando se emplean estos métodos y técnicas, nos encontramos con un eventual o potencial surgimiento de doble imposición internacional.

## **5. Doble imposición formal y material.**

El citado profesor Montaña, explica<sup>22</sup> que la doble imposición formal surge cuando el legislador de manera intencional somete una misma fuente de riqueza a varios impuestos gravando de esta manera “... más fuertemente a ciertas manifestaciones de capacidad económica...”<sup>23</sup> y, la doble imposición material surge cuando ciertas materias impositivas “...se gravan proporcionalmente con mayor intensidad que otras, como causa de fallos en el sistema tributario...”<sup>24</sup>.

Continúa mencionando que se:

... ha trabajado en la figura de la “duplicidad de pago”, entendida como el sometimiento de un mismo sujeto pasivo, por la misma actividad, a dos liquidaciones tributarias en aplicación del mismo impuesto, en el mismo período, lo que equivale a una “doble imposición o duplicidad de pago inadmisibles”, considerando además que se trata de un evidente error de hecho de la administración tributaria, que consecuentemente puede generar un ingreso al fisco indebido...”<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> op.cit. 2.

<sup>22</sup> op.cit. 2.

<sup>23</sup> op.cit. 2.

<sup>24</sup> op.cit. 2.

<sup>25</sup> op.cit. 2.

## 6. Sobreimposición.

Este término es utilizado por el profesor Montaña Galarza<sup>26</sup> al mencionar que la sobreimposición o doble imposición como la llama él, surge cuando un mismo contribuyente, soporta una carga tributaria mayor a la que debería soportar si solo fuese gravado por un solo Estado. Empero, hace unas aclaraciones que consideramos son necesarias, ya que también menciona<sup>27</sup>

...la sobreimposición no es una situación que ocurre siempre que más de un Estado ejerce efectivamente su potestad de imposición, porque puede darse ... por virtud de la utilización de los métodos *tax sparing* o *matching credit*, el resultado de la sumatoria de los gravámenes, aplicados bajo el criterio de territorialidad y el de residencia, no alcance al impuesto exaccionado más bajo o lo alcance justamente. En el evento ocurriría doble imposición, pero en definitivas cuentas el contribuyente no sería sometido a una carga impositiva superior a la que le hubiese correspondido de ser sometido solo a uno de los impuestos yuxtapuestos. Se trataría sobre todo de dos estados que exhiben similares o poco diferentes niveles de imposición...

## 7. Medios para evitar la doble imposición Internacional.

Este aspecto ha sido desarrollado por el derecho tributario de la integración económica (Derecho Fiscal Comunitario). Para evitar la doble o múltiple imposición internacional o en su caso atenuar sus efectos, varios organismos han realizado esfuerzos tales como la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE), *Asociación Fiscal Internacional* (IFA), *Interamerican Bar Association*, Organización Europea de Colaboración Económica (OECE), Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y otras.

En esta búsqueda, se han adoptado tres direcciones que no son excluyentes y son: a. Búsqueda de principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional; b. Concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales y c. Armonización de las legislaciones. Estos aspectos, son desarrollados a continuación.

---

<sup>26</sup> op.cit. 2.

<sup>27</sup> op.cit. 2.

**a. Búsqueda de principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional.**

Según Fonrouge<sup>28</sup>, este es el único criterio apto para encontrar una solución integral al problema de la doble o múltiple imposición internacional, pues señala que los tratados son solamente paliativos circunstanciales que atenúan los efectos nocivos de la superposición tributaria pero que no llegan al fondo del asunto. Así como para los países en vías de desarrollo se ha recomendado adoptar el principio de fuente como único aceptable para atribuir potestad tributaria a un determinado Estado.

**b. Concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales.**

Este mecanismo ha sido impulsado primero por la Liga de las Naciones a través de su Comité Fiscal y luego por la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Como los acuerdos son bastantes, es prácticamente imposible detallarlos de manera individual, pero es factible señalar las tendencias o directivas generales.

Estos acuerdos se orientan en las siguientes direcciones: i) Los países europeos en lo que respecta a los impuestos sobre la renta, bienes y sucesorios, utilizan el sistema de asignación, es decir, de atribuir la potestad tributaria a uno de los países contratantes, con sujeción a alguno de los criterios de esa potestad tributaria, pero dando preferencia a la vinculación económica que pueda existir y ii) Los acuerdos angloamericanos que son exportadores de capital, prefieren utilizar el método de rebaja de impuestos ya sea a través de abonos, reducciones o exenciones.

Los países de Latinoamérica con excepción de Brasil, por su adopción del principio de fuente, han tenido problemas para suscribir convenios sobre doble imposición internacional sobre el impuesto a la renta con los países inversionistas, porque éstos últimos se han negado a reconocer este principio de atribución de potestad tributaria, queriendo aplicar en su lugar el principio de renta mundial.

Por lo general, considerando la gran diferencia y desigualdad económica que existe entre los países exportadores de capital con los países en vías de desarrollo, no existe

---

<sup>28</sup> Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Tomo I, Buenos Aires – Argentina, Editorial La Ley, Novena Edición, 2005.

la posibilidad de que se negocien acuerdos bajo un marco de igualdad que es la base de toda convención bilateral, de modo que la mayoría de éstos convenios se tratan de concesiones unilaterales a favor de los países más ricos.

**c. Armonización de las legislaciones.**

La armonización no quiere decir que los sistemas tributarios deben uniformarse, sino sólo deben adaptarse mutuamente en la medida que sea necesario para neutralizarlos desde el punto de vista de la competencia. Este medio ha sido empleado principalmente por la Comunidad Económica Europea (CEE) y el Mercado Común Centroamericano.

En una primera instancia en Europa se suprimieron los derechos aduaneros para fomentar la libre circulación de mercaderías entre lo que era Alemania Occidental, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo, ampliada luego a España y Portugal. También cambió el antiguo impuesto a las ventas en cascada por el actual Impuesto al Valor Agregado.

En Centroamérica se inició con Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua básicamente para uniformar los beneficios a favor de empresas manufactureras, a fin de evitar que la imposición al consumo cause distorsiones en la competencia dentro del Mercado Común.

Otro intento de armonizar las legislaciones lo es el Mercosur donde participan Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

Estas armonizaciones han desembocado en soluciones que van de simples a las más complejas, como las áreas de preferencia arancelaria, zonas de libre comercio (eliminación de aranceles), Unión aduanera (arancel que se aplica a terceros países que no conforman la zona de libre comercio), Mercado Común (a los dos anteriores se agrega la libre circulación de factores de producción y una política comercial común) y finalmente Comunidad Económica que es el mayor grado de integración

(se agrega una moneda única y las políticas macroeconómicas, sectoriales y sociales son dictadas por organismos comunes de carácter supranacional).<sup>29</sup>

## **8. Alternativas para evitar la doble imposición Internacional.**

Dentro de lo que entendemos por doble imposición internacional jurídica, algunas alternativas pueden tener lugar, bien eliminando su causa, es decir, alterando la estructura de los hechos imponibles, o bien utilizando la técnica de las exenciones, no gravando las rentas o elementos patrimoniales gravados en otros países, o mediante la deducción de las cuotas tributarias de los impuestos satisfechos en otro país. La eliminación puede hacerse mediante la aplicación de medidas unilaterales por los Estados, pero es más efectiva la actuación coordinada de estos. Por eso, los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición se han extendido a medida que las situaciones posibles de doble imposición han crecido.

Ahora, algunas alternativas para evitar la doble imposición internacional económica requiere en principio la cooperación de los Estados. Por lo demás, los procedimientos para eliminar estas dobles imposiciones son idénticos a los que se utilizan en el caso de la doble imposición internacional jurídica, y supone, en general, modificar las reglas definitorias de las bases imponibles o el proceder a la deducción en las cuotas tributarias de las cuotas satisfechas por los impuestos extranjeros.

En ese sentido, podemos concluir que la doble imposición internacional, sea jurídica o económica, puede ser evitada, o al menos reducida, a través de dos vías diferentes: las medidas unilaterales tomadas por cada uno de los Estados y las que tienen su origen en tratados internacionales.

### **a. Medidas Unilaterales.**

Las medidas unilaterales pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario. Estas medidas se han manifestado como un instrumento importante de lucha contra la doble imposición internacional y,

---

<sup>29</sup> op.cit. 1.

aunque entran en juego en ausencia de convenio internacional, han servido para concientizar a numerosos países de los beneficios que se derivan de encontrar una solución internacional a estos problemas.

Las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho Internacional, frente las que adoptan los Estados de forma individual, se puede fundamentar en un hecho concreto: la eliminación de la doble imposición internacional no se lograría adoptando todos los países idénticos criterios, sino que exigiría, además, una armonización de las estructuras tributarias.

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble son los siguientes:

1. La exención o exoneración en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en territorio extranjero, exigiéndose normalmente que los citados hechos imposables hayan sido efectivamente gravados en ese tercer país. Es decir, como menciona el profesor Benitez<sup>30</sup>

...el país inversor grava todas las rentas de sus contribuyentes, pero exime total o parcialmente del impuesto, las obtenidas por éstos en el extranjero o el capital allí existente, de forma que el país de la inversión o receptor de capital, conserva su potestad tributaria y el derecho a recaudar los tributos establecidos en su legislación”, añade la siguiente precisión “Sin embargo, GARCIA BELSUNCE y H. VILLEGAS, estiman que el medio más aconsejable para ponerlo en práctica, es que el país inversor y el de la inversión, suscriban un tratado...

2. El crédito fiscal que puede utilizar el residente en un país en la deuda tributaria a pagar al país en el que es residente respecto al impuesto pagado, o a pagar, en el extranjero. Este método es conocido como *Foreign tax credit*, explicado de manera clara por el profesor Benitez<sup>31</sup> al poner un ejemplo claro referido a que

---

<sup>30</sup> op.cit. 14.

<sup>31</sup> op.cit. 14.

...en que el contribuyente de esos países o residentes extranjeros en aquellos, tienen la obligación de sumar y establecer en su declaración de rentas o ingresos anual, además de las rentas percibidas en dichos países, todas las obtenidas en cualquier otro país del mundo, y puede –para evitar la doble imposición- deducir o imputar al impuesto total que le liquida el fisco americano, el monto del impuesto pagado en el extranjero por la renta allí obtenida y gravada....

En este método, se debe pagar efectivamente el impuesto en el país receptor de la inversión.

3. Permitir un crédito por impuestos exonerados en el país de la inversión; como menciona el profesor Benitez; ya que los países en vías de desarrollo, con el ánimo de incentivar efectivamente las inversiones extranjeras, algunas veces, exoneran del cumplimiento de ciertos impuestos en el ámbito de su potestad tributaria a los capitales extranjeros con el ánimo de que la inversión extranjera continúe ejerciéndose en el país receptor de la inversión. Asimismo, menciona que este tipo de deducción llamado *tax sparing*<sup>32</sup> o crédito por impuesto exonerado, es la única manera de incentivar efectivamente a los capitales extranjeros; de forma tal que la exención y el sacrificio del Estado receptor de la inversión, no sea inútil y, esa exoneración traducida en un sacrificio al no percibir efectivamente tributos, sea tomada en cuenta por los países la momento de ejercer su potestad tributaria sobre sus sujetos pasivos y, se tenga como si efectivamente éstos hubieran pagado tributos en los países en los cuales invirtieron.
4. Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero; llamado *Foreign tax deduction*; siendo el monto efectivamente pagado como tributo, deducido directamente de la base imponible como un gasto; consecuentemente, la base imponible de los tributos en el país del inversionista, resta la utilidad bruta de ese sujeto pasivo.

---

<sup>32</sup> op.cit 14.

5. Permitir el diferimiento en el pago efectivo de los tributos en el país de origen de las inversiones. A criterio del profesor Benitez<sup>33</sup>, este criterio o sistema no eliminaría la doble imposición internacional, simplemente estaría retrasando o demorando el derecho que tiene el Fisco del país de origen del inversionista, de cobrar los tributos correspondientes. En ese sentido, menciona "...Vale decir, que el Fisco norteamericano tendría que diferir el cobro del impuesto (tax deferral), al momento de la repatriación de las utilidades..."<sup>34</sup>.
6. Otorgar créditos por inversiones en el exterior o incentivos fiscales; sistema mencionado por el profesor Benitez; considerando que este criterio es el utilizado por los países desarrollados a sus contribuyentes que inviertan en países en vías de desarrollo, otorgando a los primeros, un crédito en la liquidación de sus impuestos, establecido en función a una alícuota proporcional al monto de la inversión efectuada.

**b. Tratados internacionales.**

Este medio de evitar la doble imposición internacional es sin duda el que ha tenido un desarrollo mayor y, el que ha logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos Organismos o Conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada país disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según unos criterios homogéneos, cuando no uniformes.

Los convenios ofrecen importantes puntos de interés para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el exterior no soportan un gravamen excesivo, al tiempo que fomentan sus exportaciones; respecto a los países en vías de desarrollo. Se debe hacer notar que una importante red de convenios, unido a una serie de medidas administrativas tendentes a favorecer las inversiones extranjeras, puede coadyuvar a un desarrollo económico sostenible.

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos:

---

<sup>33</sup> op.cit. 14.

<sup>34</sup> op.cit. 14.

## 1. Métodos de exención

- **Exención íntegra:** un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.
- **Exención con progresividad:** las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

## 2. Métodos de Imputación

- **Imputación íntegra:** el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.
- **Imputación ordinaria:** la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

En cualquier caso, las posibilidades son tantas como variantes deseen introducir los Estados en el momento de alcanzar los convenios, quedando a la elección de éstos, las reglas específicas de como deberá efectuarse la exención, o los criterios para el cálculo de la deducción.

## 9. Potestad tributaria.

La potestad tributaria o poder tributario, se traduce o significa la facultad o la posibilidad jurídica de un Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en la jurisdicción de ese Estado, o en su caso de establecer exenciones. En otras palabras, es el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.<sup>35</sup>

Por su parte Villegas nos dice que la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.<sup>36</sup>

Se debe mencionar que este concepto por ser de carácter genérico ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que incluso comienzan con la simple terminología. Así en palabras de Fonrouge<sup>37</sup>, para el maestro Berliri, en lugar de hablar de una Potestad Tributaria se debe hablar de una Supremacía Tributaria, esta posición se la encuentra a partir de la Segunda Edición de su libro *Principi*, puesto que en la primera edición nombro como potestad tributaria, pero al reconocer que existe similitud entre potestad y poder se decidió en favor de Supremacía Tributaria, en cambio para Micheli -también citado por Villegas- es una Potestad Impositiva, pero no contempla el resto de tributos, para Bielsa se debe hablar de Poder Fiscal, relacionando esta facultad enteramente a la Hacienda Pública ya que hablar de soberanía es hablar de criterios más políticos que jurídicos, en su criterio, el Estado dentro de su jurisdicción no tiene ni debe porque invocar su soberanía, pues le basta su poder de imperio que lo ejerce a través de los poderes que forman su gobierno: Legislativo, Ejecutivo y Judicial (Argentina), mientras que Ingrosso y Blumenstein coinciden y hablan de Poder de Imposición, pero todos esto son variantes de la idea expuesta.<sup>38</sup>

En cambio para el maestro Fonrouge<sup>39</sup>, la diferencia entre Poder y Potestad, no tiene mayor relevancia y por lo tanto considera que cualquiera de estos se puede utilizar indistintamente.

---

<sup>35</sup> op.cit. 28.

<sup>36</sup> op.cit. 1.

<sup>37</sup> op.cit. 28.

<sup>38</sup> op.cit. 28.

<sup>39</sup> op.cit. 28.

Esta tendencia que sigue nuestro país, fundamenta básicamente el derecho estatal de exigir tributos en la soberanía.

En Estados Unidos impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado: 1. El poder impositivo, entendido como el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes y 2. El Poder de Policía, entendido como la facultad de los Estados soberanos, de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción en interés del bienestar general.

Los criterios atributivos de la potestad tributaria serán analizados por fines de exposición para este estudio en la parte relacionada a las limitaciones del poder tributario.

**a. Características de la Poder Tributario.**

Para Villegas<sup>40</sup>, la potestad tributaria implica supremacía y por otra sujeción, ya que existe un ente que se coloca en un plano superior y frente a él, una masa de individuos ubicada en un plano inferior.

En el marco del poder o potestad tributaria se debe considerar dentro de sus aspectos generales a sus características que son básicamente cuatro<sup>41</sup>: 1. abstracto; 2. imprescriptible o permanente; 3. irrenunciable y 4. indelegable.

**1. Abstracto.**

La potestad tributaria es abstracta porque proviene del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos de manera genérica. Según cita Fonrouge<sup>42</sup>, algunos autores como Alessi-Stammati consideran que existe un poder tributario abstracto y otro concreto, pero en los hechos confunden la potestad del Estado con el ejercicio de ese poder tributario materializado en un sujeto en particular y que se haga efectivo mediante la actividad de la administración pública. Un asunto es la facultad de

---

<sup>40</sup> op.cit. 1.

<sup>41</sup> op.cit. 28.

<sup>42</sup> op.cit. 28.

actuar y otra distinta es la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad, distinción que nos es de gran utilidad al momento de hablar de poder tributario y de competencia tributaria.

**2. Imprescriptible o Permanente.**

De acuerdo a Fonrouge, algunos autores denominan a esta característica como Imprescriptibilidad<sup>43</sup>, mientras que otros autores por razones de claridad la denominan permanente<sup>44</sup>. Para nosotros es indiferente el término que se utilice con tal que sea claro y se refiera a que el poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo, en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar. Es importante dejar claramente establecido que la facultad de dictar normas (poder tributario) no se extingue por el transcurso del tiempo, aunque sus efectos sean temporales y su ejercicio varía de tributo en tributo y por lo tanto esos efectos pueden ser sujetos de prescripción (obligaciones surgidas por efecto de ese ejercicio de poder tributario).

**3. Irrenunciable.**

El poder tributario no es renunciabile, pues radica en la soberanía misma del Estado, sin embargo lo que se puede delegar es la facultad de administrar y recaudar los tributos.

**4. Indelegable.**

Este aspecto se encuentra relacionado con el anterior, puesto que renunciar implica desprenderse de un derecho en forma absoluta y total, mientras que delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. Este aspecto se encuentra consignado en la misma Constitución Política del Estado que determina que los poderes del Estado y de cada Órgano que lo componen son indelegables, así, la facultad del Órgano Legislativo de establecer tributos mediante Ley es indelegable a otro Órgano, y solo se puede transmitir otros aspectos como por ejemplo su administración y recaudación; pese a que se

---

<sup>43</sup> op.cit. 28.

<sup>44</sup> op.cit. 28.

habla que con la nueva Constitución Política, en Bolivia, se ha otorgado poder tributario originario a las Gobernaciones, Municipios y otros entes territoriales.

**b. Poder Tributario originario y derivado.**

Al examinar la naturaleza de los entes jurídicos relacionados con el ámbito tributario, se estableció la existencia de categorías de potestad tributaria, así tenemos 1. Poder Originario y 2. Poder delegado o derivado según la doctrina Suiza<sup>45</sup>. El problema se acrecienta en todas partes como consecuencia de los múltiples organismos estatales, parastatales o internacionales creados con fines económicos, sociales o políticos, o en los estados con sistema federal.

**c. Competencia Tributaria.**

Según Hensel, citado por el profesor Fonrouge<sup>46</sup>; la competencia tributaria es la facultad de ejercitar el poder tributario en el plano material, de modo que no es forzoso que coincidan la potestad tributaria y la competencia tributaria, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una (*poder tributario*) y real la otra (*competencia tributaria*). Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario.

Esta diferencia ha sido desarrollada principalmente por la doctrina italiana, donde diferencian y separan entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación del tributo.

**d. Poder de eximir.**

Como bien lo hace notar el jurista argentino Fonrouge<sup>47</sup>, ya citado en el presente trabajo, una consecuencia inevitable del poder de gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.

Sobre este tema, se debe dejar claramente establecido que la facultad de eximir en abstracto no ha tenido mayores problemas de interpretación, en cambio, el ejercicio

---

<sup>45</sup> op.cit. 28.

<sup>46</sup> op.cit. 28.

<sup>47</sup> op.cit. 28.

de esa facultad es lo que ha acarreado un sin número de problemas, como por ejemplo determinar cual autoridad puede disponer la exención, en qué medida y en qué condiciones.

La doctrina brasileña en especial ha desarrollado este tema, y distingue tres expresiones que se relacionan con esta cuestión: 1. Exención; 2. Inmunidad y 3. No Sujeción, usamos en este último el termino adoptado por Amoros, citado por Fonrouge<sup>48</sup> y, no por la doctrina brasileña que denomina como *no incidencia*, pues este último es un término que se refiere más adecuadamente a la traslación del impuesto en el campo financiero.

**1. Exención.**

Es la situación en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. <sup>49</sup> Es decir, en este caso se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos de apreciación de la capacidad económica o por razones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria.

**2. No sujeción.**

Consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal no alcanza configurar el hecho generador o hecho imponible; el crédito tributario no se produce. Es decir, el hecho generador no existe, no se produce o no llega a integrarse y perfeccionarse.

**3. Inmunidad.**

Se da este nombre en la doctrina brasileña cuando la No Sujeción es dispuesta por mandato Constitucional.

**e. Limitaciones del Poder Tributario de orden Jurídico.**

La potestad tributaria básicamente se encuentra limitada por lo que establece la Constitución de cada Estado. Así tenemos que la limitación más importante es el

---

<sup>48</sup> op.cit. 28.

<sup>49</sup> op.cit. 28.

principio de legalidad como límite formal, sin embargo para Villegas<sup>50</sup> existen también otros límites como los materiales que se refieren a la capacidad económica y a las garantías materiales, el control jurisdiccional, el control constitucional, la seguridad jurídica y la libertad de circulación territorial que no serán analizados ni tratados en esta tesis por su poca relevancia con el asunto de estudio, siendo el único que amerita estudiar es el de reserva de ley.

No ingresaremos a discutir las diferencias que existen entre lo que algunos tratadistas entienden como “legalidad” y otros como “reserva de ley”, nosotros nos referiremos a este como el de reserva de ley. Este principio y su análisis son tratados en otra parte de ésta tesis, pero baste aquí señalar que el mismo se puede sintetizar en “no hay tributos sin ley que lo establezca”.

**f. Limitaciones del Poder Tributario por orden político. doble imposición.**

La coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional así como en el plano internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. El desarrollo de la riqueza, las ampliaciones internacionales del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre pueblos, son circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema.

Como ya fue descrito, para Villegas<sup>51</sup>; existe doble o múltiple imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario, determinando sus requisitos en: a) identidad de sujeto gravado; b) Identidad de hecho imponible, sin importar el nombre que se le asigne al tributo que alcance ese hecho; identidad temporal, es decir, debe ser simultánea, ya que de lo contrario se podría hablar de imposición sucesiva y no de doble imposición; y c) diversidad de sujetos fiscales.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> op.cit. 1.

<sup>51</sup> op.cit. 1.

<sup>52</sup> op.cit. 1.

Para Fonrouge<sup>53</sup>, se puede hablar de doble imposición interna y de doble imposición internacional.

La Doble imposición interna adquiere relevancia en los Estados con organización federal o autonómica -como el caso de Bolivia- donde hay diferentes sujetos con potestad tributaria dentro de un mismo territorio nacional, así tenemos el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación, de las provincias o cantones y los organismos locales (gobiernos municipales).

En cambio al hablar de doble imposición internacional debemos referirnos obligatoriamente a las limitaciones internacionales al poder tributario que es tratado a continuación.

g. **Limitaciones internacionales al poder tributario.**

Actualmente, con el desarrollo de la integración global y la comunidad internacional moderna, es corriente cada vez mas aceptada que los Estados se abstengan de ejercer su poder tributario territorial, ya sea por disposiciones de su legislación interna que respondan a principios generalizados o bien como consecuencia de convenciones de tipo general o especial libremente concertadas. Pueden ser en algunos casos exenciones totales o parciales o incluso simples atenuaciones al ejercicio de la potestad tributaria de un Estado sobre otro, o en algunos otros establecen el compromiso de no establecer determinados límites prefijados.

Estas limitaciones pueden obedecer a dos circunstancias: 1. Subjetivas y 2. Objetivas.

**1. Subjetivas.**

Cuando las limitaciones internacionales al poder tributario se inspiran y fundamentan en las condiciones personales del sujeto pasivo de la imposición. Estas limitaciones subjetivas a su vez pueden ser divididas en dos grupos: - Referentes a los Estados y otros sujetos del derecho internacional y - Referentes a particulares extranjeros.

---

<sup>53</sup> op.cit. 28.

- **Referentes a los Estados y Otros sujetos del Derecho Internacional.**

El eximir u otorgar inmunidad a otros Estados u otros sujetos de derecho internacional, no puede afirmarse que esa inmunidad esta basada en la soberanía del Estado que se beneficia como antes se quería expresar, pues como bien acierta Chrétien<sup>54</sup>; según manifiesta Fonrouge; la soberanía es de orden territorial por lo que pretender aplicar tributos a otro Estado en principio no tendría obstáculo legal alguno, pero en los hechos se recurre al principio de reciprocidad que obedece más a criterios políticos que a criterios legales o económicos.

- **Referente a los particulares extranjeros.**

Esta inmunidad otorgada a los Estados u otros sujetos de derecho internacional por cortesía internacional es extendida a sus representantes diplomáticos, no por razones de obligación, sino también por reciprocidad que debe darse también a los representantes del Estado que otorga esta inmunidad en otros países. Se debe aclarar que estas limitaciones en muchos casos solamente alcance a los “altos funcionarios” y diplomáticos y no siempre a todos los funcionarios de un organismo internacional.

**2. Objetivas.**

Se da cuando las limitaciones son establecidas teniendo en cuenta la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de las obligaciones fiscales. Estas limitaciones pueden ser agrupadas en dos categorías: -Independientes del ejercicio concurrente de otro poder tributario y - Vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos, es decir, cuando se produce el caso de la doble o múltiple imposición internacional.

- **Independientes del ejercicio concurrente de otro poder tributario.**

Estas limitaciones objetivas que no tienen relación con el poder tributario de otros Estados u organismos internacionales, a su vez se puede subdividir

---

<sup>54</sup> op.cit. 28.

en tres categorías: i. En razón del principio de libre tránsito; ii. En mérito a objetivos de interés universal y iii. Por regulaciones del comercio.

**i) En razón del principio de libre tránsito.**

Esta limitación se encuentra contemplada y plasmada en la mayoría de los acuerdos y convenios internacionales, donde se establece la obligación para los Estados de asegurar el libre paso y tránsito a través de su territorio de personas, bienes y medios de transporte procedentes del extranjero y destinados al extranjero, extendido en la actualidad a toda clase de vías utilizables (marítimas, aéreas, carreteras, ferroviarias, etc.). Pero esta obligación de libre tránsito no es irrestricta sino que encuentra limitaciones por razones de seguridad, orden público y fiscalización. Este libre tránsito tiene su razón de ser en el hecho que el mero tránsito no puede constituir en sí mismo motivo de imposición por parte del Estado territorial, y éste tendría el deber jurídico internacional de abstenerse el ejercer su poder de gravar que en principio le corresponde. Ejemplo de esta limitación tenemos en materia aduanera el libre tránsito de mercaderías que pasan por territorio nacional pero que no pagan los tributos aduaneros si provienen del extranjero y están dirigidos a su vez a otro país.

**ii) En mérito a objetivos de interés universal.**

En esta categoría encontramos que los Estados en algunos casos han optado por fomentar servicios públicos o educación, determinando para estos casos exenciones o privilegio para ciertos artículos, así tenemos el servicio público postal internacional y las decisiones de la UNESCO adoptadas en su conferencia general de 1950 para el tratamiento de importación de objetos de carácter educativo, en especial libros.

**iii) Por regulaciones del comercio.**

Estas limitaciones objetivas al poder tributario, tienen carácter especial y están establecidas generalmente por razones comerciales, que determinan en algunos casos exenciones, tarifas aduaneras a ser

aplicadas, regímenes especiales o preferenciales, en especial por efecto de la *cláusula de la nación más favorecida*, también se tiene el GATT por sus siglas en inglés, que es el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros, y encontramos finalmente los llamados tratados que quieren crear o establecer mercados comunes.

- **Vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos.**

Estas limitaciones se vinculan en los hechos con lo que se conoce como doble o múltiple imposición internacional.

Este problema viene acrecentándose después de la I Guerra Mundial. Como se mencionó anteriormente, el concepto de doble o múltiple imposición se lo expresa cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Según el tratadista Sorondo, citado por Fonrouge<sup>55</sup>; el problema consiste básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal, como en materia política o jurídica.

Este problema tiene que ver con los criterios atributivos de la potestad tributaria.

## **10. Criterios atributivos de la potestad tributaria.**

La doble o múltiple imposición colocada en el terreno jurídico tienen que ver con los criterios atributivos de la potestad tributaria, los cuales utilizados separada o conjuntamente, se fundan básicamente en dos circunstancias: a. De orden personal, que a su vez puede ser considerando la nacionalidad y otras la residencia del sujeto; y b. De Sujeción Económica como lo son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable.

---

<sup>55</sup> op.cit. 28.

**a. Criterios de sujeción personal.**

Como señala el profesor Van Hoorn, citado por el eminente profesor argentino Fonrouge<sup>56</sup>; estos criterios datan de épocas en que el individuo ocupaba el primer plano. Como se explicó estos a su vez se puede agrupar en nacionalidad y residencia:

**1. Nacionalidad.**

Este criterio es el más antiguo utilizado por los Estados y Naciones y aplicado aún por algunas legislaciones y, radica principalmente en el derecho que el Estado se atribuye de gravar en la nacionalidad del sujeto, sin importar el lugar donde se encuentre el sujeto (V.g. México y su impuesto sobre la renta). En Estados Unidos la renta obtenida por sus ciudadanos y personas jurídicas ya sea en territorio norteamericano o en el extranjero, están gravadas en principio como si fuere obtenida en el país, este principio también es conocido en la doctrina como renta mundial.

**2. Residencia del sujeto.**

Este es el criterio imperante en la mayoría de los países donde se grava en aplicación a los criterios de orden personal, donde hacen la residencia del sujeto el elemento determinante de la atribución del poder tributario a veces combinándolo con el de nacionalidad como lo es el caso de EEUU.

Debe quedar claro que el criterio de la residencia en derecho financiero es diferente al criterio de domicilio del derecho civil, así en el caso de personas naturales se relaciona el criterio de residencia con el de hogar permanente de habitación, mientras que con personas jurídicas se relaciona primeramente con el lugar donde se encuentra el centro directivo correspondiente a la cabeza, sede y poder directivo.

**3. Criterios de sujeción económica.**

Esta doctrina fue creada por el tratadista Schanz<sup>57</sup>, quien atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar donde los diversos objetos imponibles están

---

<sup>56</sup> op.cit. 28.

realmente integrados en la economía del país, se puede agrupar en sede de negocios y fuente. Con estos criterios, no es la persona como un todo la que debe considerarse a los fines impositivos, sino que sus actividades y sus actividades financieras deben ser tenidos en cuenta donde se hallen es decir, por países, de modo que cada país disponga del poder exclusivo de gravar o eximir del impuesto a la renta producida en su territorio, con abstracción de la obtenida en otra parte. Así tenemos a la Sede de Negocios y a la Fuente.

**i) Sede de negocios.**

La doctrina denomina también a este criterio como domicilio de negocios. Este criterio atribuye efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio o residencia del contribuyente, es decir, que la sede de negocios corresponde al lugar donde se localiza la actividad de la persona natural o jurídica, pero para ejercerlo debe exigirse que esa sede de negocios sea permanente y autónoma, lo cual como bien apunta Fonrouge<sup>58</sup>; ha conducido a elaborar el concepto de *establecimiento permanente* con relación a las empresas comerciales, lo que quiere decir que tenga un *lugar fijo* y un *carácter productivo*, esto es que contribuya a las ganancias de la empresa.

Así tenemos, que el derecho de imposición corresponde al Estado donde está radica, el *establecimiento permanente* de la empresa comercial y no donde realiza transacciones aisladas u ocasionales.

La Convención sobre doble imposición de la renta y de la fortuna, así como su Modelo de Convención sobre doble imposición sobre el impuesto a los patrimonios, herencias y donaciones de la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE) tiene una gran base en este criterio<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> op.cit. 28.

<sup>58</sup> op.cit. 28.

<sup>59</sup> op.cit. 28.

**ii) Fuente.**

Existen países donde consideran a la empresa, no como factor independiente de la vida social sino como fuente de renta para la persona del empresario, gravando nuevamente a la persona con distorsión del criterio de sede de negocios.

Por estas razones se ha fundado el criterio de sujeción tributaria en la fuente productora de la riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen nacimiento, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad, resultado indudablemente que la obtención de riqueza lograda merced a la vigencia de determinado ambiente político, económico, social y jurídico, deba una participación adecuada, bajo la forma de impuestos a las exigencias financieras de ese ambiente.

Este principio ha sido propiciado en la Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Montevideo llevadas a cabo el año 1956, en la cual se aconsejó a las legislaciones internas adoptar el principio de fuente como atributo exclusivo de la potestad tributaria.

**11. Principio de reserva de ley.**

Este principio, entendido como el principal principio limitante de la potestad o poder tributario; establece que la obligación de pagar el tributo reconoce como única fuente la Ley; debiendo hacer algunas precisiones respecto si se trata de Ley en sentido material o Ley en sentido formal.

Es así que la Ley en sentido material en palabras del profesor Valdés Costa<sup>60</sup> se trata de un mandamiento de carácter general, abstracto, coercible, dictado unilateralmente por el Estado y provisto de sanciones para el caso de su incumplimiento. En ese sentido, el mismo autor establece que el principio de legalidad o de reserva de ley está respetado siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga la característica de ley material (acto regla), cualquiera que sea el órgano que lo dicte, siempre que lo haga en uso de una competencia

---

<sup>60</sup> op.cit. 3.

otorgada por la Constitución. Ahora bien, el profesor boliviano Alfredo Benitez Rivas<sup>61</sup> señala que la ley en sentido material "... es aquella norma jurídica dictada por el Poder Ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria, dirigida a los habitantes de su territorio con carácter general, abstracta, imperativa y sancionable en caso de incumplimiento, por quienes están obligados a cumplirla..."<sup>62</sup>

Por otra parte, el profesor Valdés Costa<sup>63</sup>; también establece -en lo relacionado a la Ley en sentido formal- que ésta deriva de tratar de solucionar el problema relativo a cual es el órgano competente y cuáles son los trámites necesarios para que el Estado sancione una norma jurídica. En ese sentido, señala que cuando se habla de la existencia de la Ley formal, se debe entender acto-regla dictado por los cuerpos legislativos creados por el ordenamiento constitucional correspondiente, es decir, no sólo las leyes aprobadas por el Poder Legislativo central, mediante el procedimiento constitucional ordinario, sino también los actos de los demás órganos legislativos, se los denomine o no leyes. En ese entendido, se puede interpretar que la creación constitucional de otros órganos legislativos, además del Poder Legislativo central, no constituirían una alejamiento o incumplimiento con el principio de reserva de ley.

Aclarados los dos aspectos de la Ley, ingresaremos a describir el principio de legalidad, entendido a través del aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca", en ese sentido, el principio de reserva de ley requiere que todo tributo sea sancionado por una Ley.

El principio, halla se fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad; ya que los tributos implican restricciones a ese derecho (propiedad); ya que en virtud de ellos, se sustrae a favor del Estado, una parte del patrimonio de los particulares. Este principio se encuentra expresado en el Art. 323 I. de nuestra Constitución Política del Estado; al establecer que los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> op.cit. 14.

<sup>62</sup> op.cit. 14.

<sup>63</sup> op.cit. 3.

<sup>64</sup> Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

Ahora bien, conforme lo descrito precedentemente y, la rigurosidad de la definición del principio de reserva de ley, se infiere que la Ley es necesaria para la creación y modificación de los tributos, sin ninguna distinción entre ellos. Sin embargo, la doctrina tributaria ha concebido y registrado algunas excepciones a este principio que han sido trascendidas a la legislación; es así que han surgido las teorías de la legalidad atenuada o flexible<sup>65</sup> explicada por el profesor Valdés Costa al mencionar que

...la regulación del principio de legalidad en la Constitución italiana de 1946 ha dado lugar a una revisión del concepto ortodoxo, ya que, por una parte, excede el campo estrictamente tributario al referirse a todas las prestaciones personales o patrimoniales y, por otra parte, dispone que esas prestaciones deben ser establecidas “en base a la ley”, y no por la ley o en la ley.”<sup>66</sup> Continúa mencionando que “.. no es necesario que la ley formal regule todos los elementos del impuesto, pudiendo, por el contrario, encomendar al reglamento la especificación de algunos de esos elementos...

Refiriéndose a la reserva de ley relativa inserta en la Constitución italiana en la cual se menciona la prohibición de crear tributos sino es en base a la ley; en consecuencia, previa autorización legal, el poder ejecutivo podrá integrar la ley, mediante el mecanismo de reglamentos delegados; en base a los criterios generales establecidos por la ley.

El tratadista Ukmar, citado por el profesor Valdés Costa, establece el carácter relativo del principio de reserva de ley al mencionar que “... la ley no debe determinar rígidamente todos los elementos de la prestación impuesta, sino que puede limitarse a fijar los criterios adecuados para evitar la arbitrariedad del ente que impone la prestación en el ejercicio de los poderes que le han sido atribuidos...”<sup>67</sup>

Podemos entonces establecer que lo importante desde el punto de vista del principio, es que la Ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto.

---

<sup>65</sup> op.cit. 3.

<sup>66</sup> op.cit. 3.

<sup>67</sup> op.cit. 3.

Asimismo, consideramos que no podría establecerse o configurarse una transgresión del principio de reserva de Ley en materia tributaria, ante situaciones que no tienen algo que ver con la creación o incremento de un tributo que afectaría el derecho de propiedad, aspecto éste que sirve de fundamento al principio de reserva de ley o de legalidad.

Ahora, debe quedar claramente establecido a los efectos del presente trabajo de investigación, que las exenciones y no sujeciones en materia tributaria se encuentran reservadas a la Ley; ya que son actos típicamente legislativos que inciden directamente en la existencia o inexistencia de obligaciones; en ese sentido se puede comprender que las exenciones y no sujeciones en materia tributaria, significan una modificación de la situación general en que se hallan las personas frente al presupuesto de hecho, conforme a la Ley de creación del tributo; entendiendo que de nada valdría el principio de reserva de ley si las obligaciones establecidas por Ley pudieran ser suprimidas por actos administrativos ya que estas supresiones significarían una modificación de aquélla y, es dogma jurídico que una Ley sólo puede ser modificada por otra Ley o por una norma de mayor jerarquía.

## CAPÍTULO II

### DERECHO COMUNITARIO

#### I. Derecho Comunitario.

La tendencia mundial hacia la integración de los Estados ha venido estructurando un sistema de relaciones entre los sujetos participantes de los procesos de integración, relaciones que, según el entender de algunos autores, escapan a las regulaciones del Derecho internacional y, por ende, requieren de un ordenamiento jurídico propio y especializado que algunos llaman Derecho de la integración y otros Derecho comunitario. Es así que en virtud de un Tratado Internacional Constitutivo o Tratado Comunitario, los países miembros del proceso de integración “...conciertan un programa de acción conjunta hasta conseguir la integración perseguida, y la creación de una organización independiente la cual dotan de poderes y recursos suficientes para lograrla...”.<sup>68</sup> En consecuencia, continúa,

...la integración es desde el punto de vista jurídico una redistribución de poderes entre los Estados intervinientes en el proceso y los órganos de la comunidad creada, pues quedan capacitados todos para generar un Derecho derivado de un tratado constitutivo, común a toda el área y que se inserta en los ordenamientos jurídicos nacionales con valor superior al de la ley nacional, a la que desplaza o sustituye, en forma directa y automática...<sup>69</sup>

Así, el tratadista SÁCHICA explica que el Derecho comunitario andino se origina y se nutre del Derecho internacional público, pero que se ha desprendido de este con “*personalidad propia*”.

Los tratados que dan vida al proceso de integración están sujetos en su formalización y efectos a las reglas del Derecho de los tratados. No obstante lo anterior, queda claro que el Derecho de la integración no es un Derecho extranjero en los países miembros según el tratadista y ex magistrado del Tribunal Andino de Justicia; Andueza<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> L. SÁCHICA, *Introducción al derecho comunitario andino*, Bogotá – Colombia, Editorial Temis, 1990.

<sup>69</sup> *op.cit.* 68.

<sup>70</sup> J. Andueza, *La interpretación prejudicial y el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Instituto para la Integración de América Latina, El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, INTAL, 1985.

En ese sentido, se puede establecer que el Derecho comunitario es un Derecho común a las partes, dictado para proteger y desarrollar la comunidad de intereses representada por la organización internacional por lo que no se le puede dar el mismo tratamiento que se le da al Derecho extranjero.

El Derecho comunitario es supranacional, y la supranacionalidad es el núcleo del Derecho de la integración ya que es el rasgo que produce la ruptura y diferencia con el Derecho internacional común.<sup>71</sup>

### **1. Estructura normativa del ordenamiento comunitario.**

Los países miembros del proceso de integración en el tratado constitutivo, según Sábica, “...crean órganos, les transfieren las competencias, formulan el ordenamiento de aplicación directa, señalan las metas y diseñan el sistema de producción de normas y procedimientos de ejecución del programa que a las mismas conduce, tal como lo hacen las Constituciones políticas de los Estados...”<sup>72</sup>.

El Tratado constitutivo “...sirve de fundamento a un nuevo proceso autónomo y dinámico...”, tiene la “...misma jerarquía y significación que las Constituciones tienen en el Derecho interno de los países miembros...” y, por ende, conserva la “...misma estabilidad y dinamismo...” que posee una Constitución nacional<sup>73</sup>.

De conformidad con lo anterior, la doctrina concuerda en denominar a este primer grupo de normas, fundacionales o primarias, les reconoce un rango constitucional, según el tratadista Crespo de Hernández<sup>74</sup>; identificándolas como la Constitución comunitaria, según Sábica.

Ahora bien, el Acuerdo de Cartagena, suscrito en 1969 por Bolivia y otros cuatro países latinoamericanos que dio origen a la hoy denominada Comunidad Andina, según Andueza, citado precedentemente, ha creado “...un sistema jurídico con

---

<sup>71</sup> L. Ortiz Ahlf, Derecho Comunitario y Derecho Internacional. En: Jurídica anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, 2002.

<sup>72</sup> op.cit. 68.

<sup>73</sup> F. Uribe Restrepo, El derecho de la integración en el grupo andino, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia, 1990.

<sup>74</sup> C. Crespo de Hernández, Fundamentos Jurídicos del derecho comunitario, Venezuela, Colegio de Abogados del Estado de Lara, 1995.

características propias” dirigido a “promover el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros y con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano...”<sup>75</sup>

El sistema jurídico creado por el Acuerdo de Cartagena, como acaba de verse, tiene su fundamento constitucional en dicho Acuerdo de Integración Subregional y sus Protocolos (de Lima, Arequipa y Quito), así como en el Tratado que crea el Tribunal Andino de Justicia y en el Tratado Constitutivo del Parlamento Andino.

En ese sentido, en palabras de SÁCHICA<sup>76</sup>; el Tribunal Andino de Justicia es un órgano principal del Acuerdo, tiene jerarquía equivalente a la Comisión, la Secretaría General, y el Parlamento Andino y que juntos constituyen, la clásica distribución de poderes: decisorio-legislativo, técnico-operativo, contralor jurisdiccional y contralor-político.

Igualmente, el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena constituye una ordenación jerarquizada de normas en la que existen normas superiores e inferiores. Las primeras son las ya mencionadas fundacionales o primarias que se pueden ubicar en la cúspide de la estructura jerárquica del ordenamiento jurídico comunitario. Las normas que ocupan un rango inferior en esta estructura son las derivadas o secundarias emanadas o elaboradas por la Comisión del Acuerdo de Cartagena; por un órgano técnico que es la Junta del Acuerdo de Cartagena y por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Estas normas secundarias o derivadas, generalmente se denominan decisiones. Es así que el tratadista Uribe Restrepo<sup>77</sup> establece que el derecho derivado o secundario “...emana de los organismos comunitarios, los que, en virtud de la competencia que les ha sido delegada por los Estados miembros, están en capacidad de dictar normas obligatorias dentro de la región, generales o particulares...”.

En otras palabras, el Derecho derivado emana de la organización internacional del Acuerdo de Cartagena y no de los países miembros del proceso de integración andino; de ahí que el ex magistrado del Tribunal Andino de Justicia, Andueza concuerde en que estas normas:

---

<sup>75</sup> Art. 2 del Protocolo de Quito, modificadorio del Acuerdo de Cartagena.

<sup>76</sup> op.cit. 68.

<sup>77</sup> Op.cit. 73.

... No constituyen Derecho nacional aunque formen parte de él en cada uno de los países miembros. Son por tanto legislación internacional, razón por la cual son de carácter superior a las leyes y a los reglamentos nacionales que las contravengan. Tampoco son tratados internacionales, pues los órganos propios con que cuenta el Acuerdo tienen personería jurídica diferente a la de los países miembros....<sup>78</sup>

En ese orden de ideas, podemos decir que a diferencia de la fuente primaria, la fuente secundaria (el Derecho derivado) tiene naturaleza imperativa puesto que el derecho emana de un órgano de la organización que produce unilateralmente las normas.

De acuerdo con SÁCHICA<sup>79</sup>, las Decisiones se pueden equiparar a lo que en los Derechos nacionales significan las leyes, pues son desarrollo de los tratados y su validez está condicionada a su acuerdo con ellos.

Eso significa que las normas fundacionales o primarias son, por lo general, normas incompletas porque, no obstante indicar los destinatarios, no suelen desarrollar y precisar la conducta o la abstención que estos deben observar.

El carácter incompleto de estas normas exige que, para efectos de su cumplida ejecución, sean desarrolladas o complementadas.

Lo anterior quedó regulado en el Art. 5 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena en los siguientes términos:

...Los países miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena. Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculicen su aplicación...

---

<sup>78</sup> J. Andueza, *El Tribunal del Pacto Andino*, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1986.

<sup>79</sup> *op.cit.* 68.

## 2. La supranacionalidad del derecho comunitario.

La supranacionalidad del Derecho comunitario se manifiesta en dos principios fundamentales: el primero referido a la aplicación directa del Derecho explicada más adelante a través de la jurisprudencia emanada por el Tribunal Andino de Justicia y, el segundo referido a la preeminencia, que es la virtud que tiene el ordenamiento comunitario de primar sobre una norma de Derecho interno que se le oponga.

En ese sentido, se puede decir que -en el caso de la Comunidad Andina- es el propio Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina el que faculta al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y a la Comisión a tomar decisiones que como las resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los países miembros a partir de su publicación en la Gaceta Oficial.

Toda decisión del Consejo y de la Comisión será directamente aplicable salvo que su texto disponga que requerirá de acto expreso de incorporación al Derecho interno.

Es así, que autores como Tremolada Álvarez<sup>80</sup>, consideran que la naturaleza supranacional del ordenamiento andino expresada en términos de aplicabilidad directa y preeminencia, no encuentra contradicción alguna con la normativa interna de los países miembros; por el contrario, las normas comunitarias para surtir sus efectos no necesitan procedimientos de recepción y su aplicación prevalece sobre las normas internas.

En consecuencia, el Derecho comunitario ofrece entonces la doble característica de un sistema preeminente o de aplicación preferencial frente al Derecho interno de cada país miembro y con una capacidad de aplicación directa y eficacia inmediata. A las regulaciones que se expidan con arreglo al sistema comunitario, no es posible oponerle determinaciones nacionales paralelas que regulen materias iguales o que obstaculicen su aplicación, ni su eficacia puede condicionarse a la voluntad del país o de las personas eventualmente afectadas por una decisión.

---

<sup>80</sup> E. Tremolada Álvarez, *El Derecho andino en Colombia*, Bogotá – Colombia, Temis, 2006.

En consecuencia, como menciona Moreno Loayza<sup>81</sup> “...El Derecho comunitario constituye un orden jurídico propio, distinto del Derecho interno y del Derecho internacional que debe aplicarse uniformemente en el territorio de todos los Estados miembros y, por lo tanto, tiene una jerarquía superior a los ordenamientos jurídicos nacionales...”

## **II. Características del derecho comunitario.**

Estas características son recogidas de la amplia jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; por lo tanto, las definiciones, respetan fielmente esta línea jurisprudencial; como observaremos a continuación.

### **1. Obligatoriedad<sup>82</sup>.**

Los Países Miembros tienen una doble obligación. La primera, de carácter positivo, "de hacer"; y, la segunda, de orden negativo, de "no hacer". Por la primera, los Países Miembros tienen que adoptar toda clase de medidas, sean legislativas, judiciales, ejecutivas, administrativas o de cualquier otro orden, llámense reglas, procedimientos, requisitos, decisiones, resoluciones, acuerdos, dictámenes, sentencias o providencias, que garanticen el cumplimiento de la normativa andina, es decir, de las obligaciones y compromisos adquiridos en virtud de los Tratados y de las que les corresponda por mandato de las normas secundarias o derivadas del mismo ordenamiento. En el caso de que no se tenga claro el alcance y valor de los principios de aplicación directa y preeminencia de la norma comunitaria, la obligación de cada país se extendería, incluso, a derogar expresamente las normas de su ordenamiento jurídico interno. Por otra parte, en virtud de la segunda obligación, el País Miembro tiene que abstenerse de toda medida que, con cualquier nombre o forma que se pretenda adoptar, pueda obstaculizar la aplicación del ordenamiento jurídico andino, abstención imperativa inherente al cumplimiento de lo pactado y como soporte básico para el desarrollo del proceso de la integración. Por esta segunda parte del compromiso, los Países Miembros no pueden aprobar leyes o dictar reglamentos o expedir normas administrativas que, aunque no sean abiertamente contrarias al citado ordenamiento, obstaculicen, en la práctica, la aplicación del mismo.

---

<sup>81</sup> G. Moreno Loayza, El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena como medio jurídico de solución de controversias, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1987.

<sup>82</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso interno N° 1068.

Asimismo, el Tribunal<sup>83</sup> menciona que el sometimiento absoluto de los Países Miembros y de los órganos que conforman el Sistema Andino de Integración al ordenamiento jurídico de la Comunidad es la base fundamental para el cumplimiento, desarrollo y consolidación de los objetivos y fines que persigue el Acuerdo de Cartagena.

Así, en palabras del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, los compromisos, positivos o negativos, adquiridos por los Países integrantes de esta "Comunidad de Derecho" y plasmados en los Tratados Constitutivos y demás normas derivadas, imponen no sólo un deber genérico de respeto en consideración a los intereses generales de la Subregión, sino, propiamente, una "obligación" revestida de la característica de exigibilidad del efectivo cumplimiento de la conducta prevista, bajo pena de la restricción o suspensión de los beneficios derivados de la integración. En este sentido, los Países Miembros, la Secretaría General e incluso los particulares afectados en sus derechos tienen el poder de exigir, por conducto de este Tribunal y previo el agotamiento de los respectivos procedimientos, el acatamiento de las obligaciones emanadas del ordenamiento jurídico.

Para la efectiva observancia de las normas jurídicas comunitarias, los Países Miembros adquirieron la obligación de asumir comportamientos de acción, adoptando las medidas necesarias que garanticen su eficacia, así como de abstención, y entre éstos el de no expedir normas o decisiones contrarias al ordenamiento jurídico andino.

## 2. Vigencia inmediata<sup>84</sup>.

El Principio de la Aplicación Inmediata, es el principio mediante el cual la norma comunitaria andina se incorpora al ordenamiento jurídico de los Países Miembros de manera automática, esto es sin necesidad de ningún proceso de recepción, incorporación, homologación o exequátur. Este principio se encuentra consagrado expresamente en el artículo 2 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, de la siguiente manera: "...Las Decisiones obligan a los Países

---

<sup>83</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso interno 0016-AI-1999.

<sup>84</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0090-IP-2008.

Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina...<sup>85</sup>.

Sobre este principio el Tribunal ha manifestado lo siguiente:

...En conclusión, las normas que conforman el Ordenamiento Jurídico Andino, cualquiera que sea su forma (Tratados, Protocolos, Acuerdos, Convenios o Resoluciones) son, por regla, de efecto y aplicación directa en todos los Países Miembros desde su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo que significa que son de obligatorio e inmediato cumplimiento por los Países Miembros, los Órganos del Acuerdo y los particulares...<sup>86</sup>.

### 3. **Aplicación directa**<sup>87</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, también manifiesta que en la Comunidad Andina la aplicabilidad directa del derecho comunitario deriva de las propias normas positivas de carácter constitutivo u originario. El Tratado de Creación del Tribunal establece en el Art. 2 que las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por la Comisión; en su Art. 3 establece que las Decisiones de la Comisión serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior y que sólo cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

En conclusión<sup>88</sup>, dice; las normas que conforman el ordenamiento jurídico andino, cualquiera que sea su forma (Tratados, Protocolos, Acuerdos, Convenios o Resoluciones) son, por definición, de aplicación y efecto directa en todos los Países Miembros desde su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo que

---

<sup>85</sup> ibid 84.

<sup>86</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 3-AI-96. Sentencia de 24 de marzo de 1997.

<sup>87</sup> ibid 86.

<sup>88</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0118-AI-2003

significa que son de obligatorio e inmediato cumplimiento por los Países Miembros, los órganos del Acuerdo y los particulares.

Asimismo, se manifiesta<sup>89</sup> -respecto la aplicación directa de la normativa emanada de la Comunidad Andina-, en ese sentido, expresa<sup>90</sup> Aplicabilidad directa.- El profesor Gil Carlos Rodríguez Iglesias, Presidente del Tribunal de las Comunidades Europeas, define la aplicabilidad directa de la norma comunitaria "como la capacidad de la misma para producir efectos jurídicos en un País Miembro sin que se requiera ningún complemento normativo de derecho interno".

Para el derecho europeo, dice, Muñoz Machado, una regla o norma "goza de aplicabilidad directa cuando no precise que los Estados Miembros dicten normas de incorporación, transposición o desarrollo para darle efectividad dentro de su territorio".

El profesor Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer<sup>91</sup>, define el principio manifestando que

...La aplicabilidad inmediata significa que la norma comunitaria adquiere, automáticamente, de por sí, estatuto de derecho positivo en el orden interno de los Estados a que va dirigida. Ello supone que la norma comunitaria se integra de pleno derecho en ese orden interno, sin necesidad de ninguna fórmula de introducción o de recepción, que se impone en cuanto tal derecho comunitario y que genera en todo juez nacional la obligación de aplicarla...

El mismo tratadista al referirse al principio de la aplicación directa del derecho comunitario ha dicho:

...El derecho comunitario, por consiguiente, además de ser un ordenamiento jurídico autónomo, con su propio sistema de producción normativa, posee una fuerza específica de penetración en el orden jurídico interno de los Estados Miembros nacida de su propia naturaleza, que se manifiesta en su aplicabilidad inmediata y, fundamentalmente, en su efecto directo y su primacía...

---

<sup>89</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0003-AI-1996

<sup>90</sup> *ibid* 89.

<sup>91</sup> *ibid*. 89.

En el área europea el principio de la aplicabilidad directa es reconocido a partir de la sentencia Van Gend & Loos, 1963, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y precisado en la sentencia Simmenthal, 1978, en la que se sostuvo que la aplicabilidad directa

...significa que las reglas del derecho comunitario deben desplegar la plenitud de sus efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de su entrada en vigor y durante toda la duración de su validez; que de esta manera, estas disposiciones son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan, ya se trate de Estados miembros o de particulares que son parte en relaciones jurídicas que entran en el ámbito del derecho comunitario...<sup>92</sup>.

Este principio ha sido recogido también por los Presidentes Andinos al reiterar "...la aplicación directa de las Decisiones de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, según se establece en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia, e instruir a las autoridades nacionales para que las apliquen sin restricciones y promuevan su difusión..."<sup>93</sup>.

En la Comunidad Andina la aplicación directa del derecho comunitario se deriva tanto de la norma positiva como de la jurisprudencia. El Art. 3 del Tratado de Creación del Tribunal, expresa que "...Las Decisiones de la Comisión serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior...".

El Art. 2 del mismo cuerpo legal establece que "...las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por la Comisión..."

El inciso segundo del Art. 3 antes indicado, manifiesta que "...cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro..."

---

<sup>92</sup> ibid. 89.

<sup>93</sup> Consejo Presidencial Andino. Acta de Caracas, mayo 18 de 1991.

El Art. 4 señala que "...Las Resoluciones de la Junta entrarán en vigencia en la fecha y con las modalidades que establezca su Reglamento..."

El Art. 13 del Reglamento de la Junta expresa:

...Las Resoluciones de la Junta entrarán en vigor a partir de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. Serán comunicadas a los Países Miembros por conducto de los Organismos Nacionales a los que se refiere el Artículo 15, i), del Acuerdo, mediante carta que enviará el Director-Secretario dentro de las 24 horas de su adopción...

#### **4. Efecto directo.**

Mediante este principio, se establece que la norma comunitaria andina genera derechos y obligaciones de carácter inmediato en cabeza de los nacionales de los Países Miembros, esto es sin necesidad de que existan normas jurídicas internas que los desarrollen o reglamenten. Este principio es de una gran importancia porque faculta a los particulares a exigir ante las autoridades de sus Países Miembros los derechos otorgados por la norma comunitaria. Este principio se encuentra consagrado en el Art. 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina:

...Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la Fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior....

La Jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, establece lo siguiente respecto el principio de efecto directo:<sup>94</sup>

...Mientras que el principio de la aplicación directa se refiere a la norma como tal, el del efecto directo se relaciona con las acciones que los sujetos beneficiarios pueden ejercer para la debida aplicación de la norma comunitaria. En otras

---

<sup>94</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0003-AI-1996.

palabras que sus efectos "generan derechos y obligaciones para los particulares al igual que ocurre en las normas de los ordenamientos estatales", permitiendo la posibilidad de que aquellos puedan exigir directamente su observancia ante sus respectivos tribunales...

Dámaso Ruiz-Jarabo<sup>95</sup>, al tratar este punto dice que: "...con la denominación de eficacia directa del derecho comunitario se hace referencia a su aptitud para originar, por sí mismo, derechos y obligaciones en el patrimonio jurídico de los particulares..."

R. Lecourt, Ex Presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>96</sup> definió este principio, diciendo que

...es el derecho de cualquier persona de pedir al Juez la aplicación de los Tratados, los Reglamentos, las Directivas o las Decisiones comunitarias, es la obligación del Juez de hacer uso de esa norma cualquiera que sea la legislación del País al que pertenece. Es el respeto de ese derecho y de esa obligación no sólo en las relaciones de los particulares entre sí, sino también en las relaciones entre los particulares y el Estado miembro del que son ciudadanos...

Entre el principio de aplicabilidad directa y efecto directo, existe una conexión estrecha: la norma comunitaria andina al ser directamente aplicable en los Países Miembros tiene como efecto inmediato que los ciudadanos de la Subregión se sientan protegidos con y en los derechos que esas normas les confieran. Es la forma legal de abrirles la posibilidad de exigir su cumplimiento ante las justicias nacionales.

## 5. **Supremacía**<sup>97</sup>.

En primer término, se hace necesario puntualizar que el ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece en su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser característica esencial del Derecho Comunitario, como requisito básico para la construcción integracionista. Así lo reconoció la Comisión del Acuerdo de Cartagena integrada por los Plenipotenciarios de los Países Miembros, en el pronunciamiento

---

<sup>95</sup> ibid. 94.

<sup>96</sup> ibid. 94.

<sup>97</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0001-IP-1987.

aprobado durante su Vigésimo Noveno Período de Sesiones. Ordinarias (Lima, 29 mayo - 5 junio 1980), cuando declara la "validez plena" de los siguientes conceptos: a) el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena tiene identidad y autonomía propias, constituye un derecho común y forma parte de los ordenamientos jurídicos nacionales, b) el ordenamiento jurídico del Acuerdo prevalece, en el marco de sus competencias, sobre las normas nacionales sin que puedan oponerse a el medidas o actos unilaterales de los Países Miembros, c) las Decisiones que impliquen obligaciones para los Países Miembros entran en vigor en la fecha que indiquen o, en caso contrario, en la fecha del Acta Final de la reunión respectiva, de conformidad con el Artículo 21 del Reglamento de la Comisión.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha sentado jurisprudencia respecto lo siguiente: La posición del ordenamiento jurídico de la Comunidad se sustenta en los principios de primacía y aplicación inmediata. Con relación al primer principio este Tribunal ha expresado lo siguiente<sup>98</sup>:

...El derecho de la integración, como tal, no puede existir si no se acepta el principio de su primacía o prevalencia sobre los derechos nacionales o internos de los Países Miembros (...) En los asuntos cuya regulación corresponde al derecho comunitario, según las normas fundamentales o básicas del ordenamiento integracionista, se produce automáticamente un desplazamiento de la competencia, la que pasa del legislador nacional al comunitario. La Comunidad organizada invade u ocupa, por así decirlo, el terreno legislativo nacional, por razón de la materia, desplazando de este modo el derecho interno. El legislador nacional queda así inhabilitado para modificar, sustituir o derogar el derecho común vigente en su territorio, así sea con el pretexto de reproducirlo o de reglamentarlo, y el juez nacional, a cuyo cargo está la aplicación de las leyes comunitarias, tiene la obligación de garantizar la plena eficacia de la norma común (...) El derecho de la integración no deroga leyes nacionales, las que están sometidas al ordenamiento interno: tan sólo hace que sean inaplicables las que le resulten contrarias. Ello no obsta, por supuesto, para que dentro del ordenamiento interno se considere inconstitucional o inexecutable toda norma que sea incompatible con el derecho común...

---

<sup>98</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; Proceso 1-AI-2001

Asimismo, se entiende que el principio de preeminencia de la norma comunitaria, según lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al derivar de su aplicación directa, conlleva su carácter imperativo, con total primacía sobre una norma de derecho nacional o interno. En caso de presentarse conflicto entre una norma comunitaria y otra nacional deberá acudir al ordenamiento jurídico comunitario, con prevalencia sobre el derecho interno. Los órganos jurisdiccionales nacionales están llamados a hacer respetar en su territorio el cabal cumplimiento de este principio, que resulta indispensable para cumplir los fines de la integración.

Ahora bien, existen excepciones al principio de supremacía, en relación con los principios de aplicación inmediata y efecto directo; ya que puede darse que la norma comunitaria no tenga efecto directo y aplicación inmediata. Dicha excepción se encuentra consagrada en el propio artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina cuando dispone "...cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro..."

Lo anterior quiere decir que la excepción a los principios anteriormente anotados se presenta cuando la propia norma comunitaria dispone que su aplicación y efecto se encuentran sometidos a un acto expreso de incorporación por parte de los Países Miembros.

## **6. Autonomía.**

Entendido por el Tribunal de Justicia<sup>99</sup> como aquel que permite desarrollar y que consagra como un verdadero sistema jurídico al Ordenamiento Jurídico Comunitario, es decir, unido a que dicho sistema jurídico se presenta como un todo coherente y dotado de unidad, contiene un conjunto de principios y reglas estructurales que derivan de él mismo, sin derivarlas de ningún otro ordenamiento jurídico.

---

<sup>99</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0093-IP-2008.

En caso de presentarse antinomias entre el derecho comunitario andino y el derecho interno de los Países Miembros, prevalece el primero, al igual que al presentarse antinomias entre el derecho comunitario y las demás normas de derecho internacional; lo anterior tiene como efecto inmediato la inaplicabilidad de la norma contraria al Derecho Comunitario Andino.

**CAPÍTULO III**  
**ANÁLISIS JURÍDICO**  
**RESOLUCIÓN RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0009/2007 DE 5 DE ENERO DE**  
**2007 TRANS AMERICAN AIRLINES S.A. (TACA PERÚ)**

**I. Antecedentes.**

En esta parte, por motivos de exposición, describiremos los antecedentes para cada uno de los actos administrativos que se emitieron dentro del presente proceso, así como los antecedentes que motivaron la interposición de una demanda contencioso – administrativa.

**1. Relación de hechos que motivaron la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 4 de marzo de 2004.**

La Empresa **TRANS AMERICAN AIRLINES S.A. (TACA PERÚ)**, (denominada en adelante simplemente como “TACA PERÚ”) mediante memorial presentado en el mes de febrero de 2002, solicitó que en aplicación de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena se dicte Resolución eximiendo a la empresa del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) para las utilidades o beneficios obtenidos por sus operaciones de Transporte Aéreo en Bolivia.

El Viceministerio de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda mediante nota con Cite: OF.DGPTI/UPTTJ 5.412 N° 177/2003, dirigida al Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), comunica la vigencia de la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones (denominada en adelante indistintamente como Decisión 40 de la CAN), señalando que en aplicación de los principios de “aplicación inmediata” y “efecto directo”, contenidos en los artículos 2 y 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, las Decisiones de la Comunidad Andina de inmediato pasan a formar parte de la economía jurídica de los países miembros.

Mediante carta Cite: GNTJC/Of. N° 304/2003 de fecha 3 de diciembre de 2003, la Gerencia Nacional Técnico Jurídico del S.I.N. comunica a la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N. que la empresa “TACA PERÚ” presentó solicitud de Resolución de

Exención del I.U.E. en base a lo dispuesto en la Decisión 40 de la CAN y por lo tanto corresponde emitir Resolución Administrativa eximiendo a la empresa “TACA PERÚ” de la aplicación de las normas de presunción para las utilidades o beneficios establecidos en el artículo 51 de la Ley N° 843 y artículo 42 del Decreto Supremo N° 24051, reconociendo la vigencia plena de la Decisión 40 de la CAN.

En fecha 4 de marzo de 2004, la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., emitió la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 resolviendo declarar a la empresa “TACA PERÚ” exenta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-80), del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-54-1 Beneficiarios del Exterior) y del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (F-55-1 Actividades Parcialmente Desarrolladas) en observancia de lo establecido en el artículo 8, Anexo 1, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, en virtud a la prelación de normas establecidas en el artículo 5, parágrafo II) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492).

**2. Relación de hechos que motivaron la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006.**

La empresa “TACA PERÚ” presentó en fecha 14 de mayo de 2004, memorial solicitando la Devolución de Pagos Indebidos por pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas al encontrarse exento del mismo, por aplicación de la Decisión 40 de la CAN, argumentando que dicha situación también fue reconocida por la Administración Tributaria al emitir la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 04 de marzo de 2004, alegando además que la exención del IUE es aplicable a partir del inicio de sus actividades.

El SIN mediante Resolución Administrativa N° 15-7-0003-05 de fecha 07 de marzo de 2005, rechaza dicha solicitud porque el contribuyente no cumplió con los requisitos legales establecidos por el artículo 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0003-04 de fecha 16 de enero de 2004.

Esa R.A. fue impugnada por el contribuyente ante la ex Superintendencia Tributaria actual Autoridad de Impugnación Tributaria, la cual en fecha 29 de julio de 2005 emitió la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0115/2005 que resolvió

anular obrados hasta que la Administración Tributaria requiera a la empresa “TACA PERÚ” la presentación de la documentación faltante y exigida por la R.N.D. N° 10-0003-04. Dicha resolución fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0162/2005 de fecha 21 de octubre de 2005.

Mediante carta con Cite: GDGLP-DER-N° 096/2006 de fecha 07 de febrero de 2006, la Administración Tributaria en cumplimiento de las Resoluciones emitidas por la Superintendencia Tributaria, solicitó al contribuyente presente la documentación señalada en el artículo 8 de la R.N.D. citada anteriormente.

La Empresa “TACA PERÚ” presenta la documentación mediante carta de fecha 15 de febrero de 2006.

La Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., rechaza la solicitud Devolución de Pagos Indebidos mediante Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006, bajo el argumento que el contribuyente “TACA PERÚ” al registrar su Alta del IUE en fecha 24 de octubre de 2000, tiene la obligación de presentar las Declaraciones Juradas y pagos de los impuestos que correspondan, a partir del periodo fiscal de su inscripción en el Registro Único Nacional de Contribuyentes, en aplicación de la Resolución Administrativa N° 05-0017-00 de fecha 04 de abril de 2000. Además, señala que la empresa “TACA PERÚ” debía comunicar formalmente el domicilio de su sede de dirección efectiva a objeto de acceder a los beneficios previstos en el artículo 4 del Anexo I de la Decisión 40 de la CAN. Por último, señala que corresponde aplicar la exención a partir de la emisión de la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de fecha 04 de marzo de 2004, conforme señala el párrafo I) del artículo 20 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) y por lo tanto los pagos efectuados con anterioridad a esta fecha, no son considerados pagos indebidos o en exceso de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 121 del Código Tributario Boliviano y R.N.D. N° 10-0003-04.

**3. Relación de hechos que motivaron la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 de fecha 8 de septiembre de 2006.**

La empresa “TACA PERÚ” mediante memorial de fecha 25 de abril de 2005, impugna la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006, presentando Recurso de Alzada ante la ex Superintendencia Tributaria Regional La Paz, argumentando que la propia Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa N° 15-001-04 a través de la cual declara exento a “TACA PERÚ” del pago del IUE, reconoce que:

- a. La Decisión 40 de la CAN es de “aplicación inmediata” y “efecto directo”,
- b. La misma tiene prelación con respecto a la normativa nacional en aplicación del párrafo II del artículo 5 del Código Tributario Boliviano,
- c. El domicilio de la empresa “TACA PERÚ” desde el inicio de sus operaciones en Bolivia se halla claramente establecido en la República del Perú.

Por todos estos argumentos, el contribuyente pretende que la ex Superintendencia Tributaria emita Resolución revocando la R.A. impugnada y declarando procedente la solicitud de repetición del pago del I.U.E. efectuados en las gestiones 2000 al 2003.

Después del procedimiento de ley respectivo, la ex Superintendencia Tributaria Regional La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 de fecha 08 de septiembre de 2006, a través de la cual resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006 y dispone la repetición de lo indebidamente pagado al S.I.N. de Bs. 2.563.838.- a favor de la empresa “TACA PERÚ” por pago indebido del IUE, efectuados desde el 16 de enero de 2001 al 16 de julio de 2002 en aplicación de los artículos 299, 301 y 60 de la Ley N° 1340 y mantiene el rechazo de la repetición del IUE correspondiente a noviembre de 2000, pagado el 18 de diciembre del mismo año, en cumplimiento del artículo 302 de la citada ley.

Entre los principales argumentos de ésta Resolución del Recurso de Alzada encontramos:

- a. El “Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros” de la CAN, en su artículo 8, establece que los beneficios que obtuvieron las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, estarán sujetos al impuesto a la renta (utilidades) en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas. Este principio jurisdiccional de imposición aplicable entre los Países Miembros se mantiene en la Decisión 578 de fecha 4 de mayo de 2004.
- b. Que el Convenio citado, “excluye” del objeto del Impuesto que grava a la renta a los ingresos generados en el territorio nacional de los Países Miembros en el que no tengan domicilio. *Esta exclusión no debe ser confundida con la exención.* Por la primera, la exclusión, el “supuesto fáctico” se encuentra fuera del objeto gravado, por tanto, no se perfecciona el hecho generador del impuesto ni nace la obligación tributaria, en cambio, por la segunda, es decir, por la exención, el “supuesto fáctico” se encuentra dentro del objeto gravado, por tanto, se perfecciona el hecho generador y nace la obligación tributaria, sin embargo, la citada obligación tributaria por disposición expresa de la ley, se halla dispensada de su cumplimiento o exigencia.
- c. El IUE pagado por la empresa “TACA PERÚ”, independientemente de la exención concedida por la Administración Tributaria, fundada en la Decisión 40 de la CAN, antes Acuerdo de Cartagena, que no declara ninguna exención sino la exclusión (o no sujeción) de los beneficios que obtuvieran las empresas de transporte del impuesto a la renta de los Países Miembros en que tales empresas de transporte no estuvieran domiciliadas, sin ser sujeto pasivo del impuesto durante las gestiones 2001 y 2002, se constituyen en pago indebido o erróneo.
- d. Que el error de inscripción de la empresa “TACA PERÚ” no constituye causa de justificación, fuente de la obligación tributaria o fundamento para el pago del citado impuesto.
- e. Que la devolución del IUE del periodo fiscal noviembre de 2000, pagado el 18 de diciembre del mismo año, al no estar comprendida en la interposición de la

acción de repetición solicitada mediante memorial de fecha 12 de mayo de 2004, se encuentra caduca a la fecha de su solicitud que data del 16 de febrero de 2006, por lo que solamente corresponde repetir los pagos indebidos efectuados desde enero de 2001 hasta julio de 2002, por el IUE de los periodos fiscales diciembre de 2000 hasta junio de 2002.

**4. Relación de hechos que motivaron la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007 de fecha 5 de enero de 2007.**

La Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006, fue impugnada mediante Recurso Jerárquico por la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., argumentando que dicha resolución interpreta erróneamente la Decisión 40 de la CAN, toda vez que esa interpretación no considera que antes que el contribuyente se diera cuenta de que es parte del Convenio para evitar la doble tributación internacional, el hecho generador ya se había configurado.

La Administración Tributaria, señala que el nacimiento de la obligación tributaria se dio con la inscripción de la empresa “TACA PERÚ” en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), es decir que: “... se ha producido desde el momento en que se han realizado las circunstancias materiales que generan efectos tributarios, al respecto tales circunstancias se han materializado con la inscripción en el impuesto, la presentación de Declaraciones Juradas y esencialmente con los pagos efectuados ...”

Por otro lado, indica que no puede hablarse de exclusión de objeto, toda vez que se ha dado nacimiento al hecho generador, correspondiendo por aplicación del artículo 8 del Anexo I, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, otorgar la exención del impuesto, aspecto que dio lugar a la emisión de la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04.

Asimismo, la Administración Tributaria señala que la empresa “TACA PERÚ” se encuentra exenta del pago del IUE desde la fecha de emisión de la Resolución de Exención es decir desde su formalización, no correspondiendo por tanto la acción de repetición interpuesta para la devolución de impuestos a partir del inicio de las actividades del recurrente, toda vez que en fecha 24 de octubre de 2000, la empresa “TACA PERÚ” se inscribe al Registro Único de Contribuyentes, por tanto asume la

obligación de presentar y pagar los impuestos a los que se inscribió, es decir que la inscripción en el registro, da lugar al cumplimiento impositivo en el referido impuesto.

Luego del trámite y procedimiento establecido en el Código Tributario Boliviano, la ex Superintendencia Tributaria General emitió la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007 de fecha 05 de enero de 2007, la cual resuelve revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0280/2006 y en consecuencia declara firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 que rechaza la repetición de los pagos indebidos formulada por la empresa “TACA PERÚ”.

Entre los principales argumentos de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007, encontramos los siguientes:

- a. La Decisión 40 de la CAN aprueba el “Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros” cuyo alcance esta limitado a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, estableciendo en el artículo 4, referido a la Jurisdicción Tributaria, que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieran, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tenga su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el Convenio. En el asunto analizado, el artículo 8 de la citada Decisión 40 de la CAN, señala que constituye una excepción a la regla de Jurisdicción Tributaria, por cuanto dispone que los beneficios de las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarían sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.
- b. Por los artículo 2 y 12 de la Ley N° 1340 y artículo 5 de la Ley N° 2492, los Convenios o Tratados Internacionales se aplicarán de manera preferente a la legislación interna, después de su aprobación y ratificación por el Estado Boliviano mediante Ley de la República (**principio de reserva de ley**), en este caso, la ratificación del Estado Boliviano fue realizada, conforme se señala en la copia del Fax mediante Decreto Supremo N° 10343 de fecha 07 de julio de 1972.

- c. La aplicación directa, sin necesidad de acto de incorporación de las normas del derecho comunitario, o como en este caso, una incorporación mediante Decreto Supremo, debe respetar y acatar sin atenuantes, los principios y garantías que con tanto énfasis se han reconocido en la sociedad de las naciones por las declaraciones de derechos, siendo uno de los más importantes el referido a que en materia tributaria se exija, la votación de los representantes del pueblo o ejercicio pleno de la soberanía del pueblo directamente vinculado al **principio de reserva de ley** aplicable a la creación, modificación o supresión de tributos, como el principio de *nullun tributum sine lege*.
- d. Continúa argumentando que para la doctrina tributaria andina, no es posible que la expedición de normas de orden supranacional que se constituyen en fuente derivada del Derecho Tributario, desplacen a las normas del derecho interno, o en su caso, contraríen las fuentes originarias del Derecho Tributario reconocidas en la normativa interna, como ser los artículos 26, 27, 59-2, 96-12 y 228 de la anterior Constitución Política del Estado Boliviano, así como los artículos 2 de la Ley N° 1340 y 6 de la Ley N° 2492.
- e. La diferenciación de las fuentes de derecho, ya sean originarias o derivadas, más allá de la validez otorgada a cada una de ellas, debe servir para reafirmar el cumplimiento de garantías y principios constitucionales por los Estados Miembros de organismos de integración. En este sentido, una fuente derivada del Derecho Tributario, como son las Decisiones de la Comunidad Andina, para tener prelación respecto de la normativa interna, necesariamente deben cumplir con el principio tributario de legalidad, esto es ser aprobada por el H. Congreso Nacional mediante Ley, como garantía del ejercicio pleno del poder de imperio del Estado, establecido en función de su soberanía y el principio de legalidad o reserva de ley, es decir, que la regla de aplicación directa de las normas del Derecho Comunitario derivado, en lo que toca a los tributos, sólo es admisible de manera limitada y parcial.
- f. Más allá de los principios de “inmediatez” y “aplicación directa” contenidos en los artículos 2 y 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la

Comunidad Andina, para que la Decisión 40 de la CAN sea aplicable al caso concreto, debe ser aprobado mediante Ley de la República.

- g. Bajo el Principio de Jerarquía Normativa, consagrado en el artículo 228 de la anterior Constitución Política del Estado, es obligación de toda autoridad aplicar la Constitución por encima de otras fuentes de derecho interno, ya que por prelación interna establecida en el artículo 5 de la Ley N° 2492, se debe aplicar primero la Constitución, luego los **Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo**, por lo que no corresponde aplicar la Decisión 40 de la CAN sobre la Constitución y las legislaciones internas en este caso.

#### **5. Relación de hechos que motivaron la interposición de la Demanda Contencioso Administrativa.**

Consecuencia de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007, la empresa “TACA PERÚ” en fecha 2 de abril de 2007, interpuso Demanda Contencioso Administrativa bajo los mismos argumentos que su recurso de Alzada, con la única diferencia que señala que la ex Superintendencia Tributaria General al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico, actuando de manera oficiosa, excesiva y ultra petita niega la validez legal de la Decisión 40 de la CAN y que la denuncia de aprobación o no de Convenios Internacionales solamente puede ser resuelta por el Poder Legislativo, y que la validez del Decreto Ley que ratifica la Decisión 40 de la CAN ha sido consolidada con la práctica cotidiana y el uso continuo.

## **II. Marco legal.**

En la presente investigación, se consultarán como marco legal las siguientes normas:

### **1. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.**

**Artículo 108.** Son deberes de las bolivianas y los bolivianos:

1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes
7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

**Artículo 109.** I. Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección.

**Artículo 122.** Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la ley.

**Artículo 123.** La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.

**Artículo 158.** I. Son atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, además de las que determina esta Constitución y la ley:

14) Ratificar los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo, en las formas establecidas por esta Constitución.

23) A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado. Sin embargo, la Asamblea Legislativa Plurinacional a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del Órgano Ejecutivo la presentación de proyectos sobre la materia. Si el Órgano Ejecutivo, en el término de veinte días no presenta el proyecto solicitado, o la justificación para no hacerlo, el representante que lo requirió u otro, podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación.

**Artículo 164.** I. La ley promulgada será publicada en la Gaceta Oficial de manera inmediata.

II. La ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

**Artículo 323.** I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

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

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

**Artículo 410.** I. Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.

II. La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:

1. Constitución Política del Estado.
2. Los tratados internacionales
3. Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena
4. Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes.

## **2. Decisión 40 de la CAN.**

**Artículo 1: Materia del Convenio.-** El presente convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

**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.

**Artículo 8: Beneficios de Empresas de Transporte.-** Los beneficios que obtuvieran las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

**Artículo 21: Vigencia.-** Los Países Miembros deberán depositar en la Secretaría de la Junta del Acuerdo de Cartagena, los instrumentos por los cuales ponen en aplicación el presente convenio.

**3. Protocolo modificadorio del Tratado de creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.**

**Artículo 2.-** Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina.

**Artículo 3.-** Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

**4. Ley N° 1872 de fecha 15 de junio de 1998.**

**Artículo Único.-** De conformidad al Artículo 59, Atribución 12ª de la Constitución Política del Estado, se aprueba y ratifica el protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, suscrito en la ciudad de Cochabamba, el 28 de Mayo de 1996.

**5. Código Tributario Boliviano abrogado (Ley N° 1340).**

**Artículo 2.-** Constituyen fuentes del derecho tributario:

- Las normas constitucionales
- Las convenciones internacionales

- Las Leyes
- Los Decretos Supremos, los reglamentos, las resoluciones y demás disposiciones de carácter general dictadas por el Poder Ejecutivo o los distintos órganos administrativos nacionales y locales facultados al efecto.

**Artículo 4.-** Solo la Ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la tasa o el monto del tributo, la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.
- 2) Otorgar exenciones, condonaciones, rebajas u otros beneficios. (...)

**Artículo 12.-** Las normas contenidas en las convenciones internacionales tendrán vigencia en todo el territorio nacional, después de su ratificación por el Estado Boliviano, debiendo sujetarse a ellas las potestades tributarias locales.

**Artículo 60.-** Los artículos 58 y 59 de este Código son también aplicables a las deudas del Fisco resultantes del cobro indebido o erróneo de tributos.

En este caso, los intereses y actualización se liquidarán a partir de los treinta días de la reclamación del contribuyente o en su caso, de la notificación con la demanda.

El derecho a cobrar intereses y actualización a la Administración Tributaria sólo se hará extensivo a tres años en que prescribe el derecho a repetir cualquier pago excedente o indebido de impuestos.

**Artículo 62.-** Exención es la dispensa de la obligación tributaria establecida por Ley.

**Artículo 299.-** Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los contribuyentes o responsables para reclamar la restitución de pagos indebidos al Fisco por concepto de tributos, intereses o multas pecuniarias.

**Artículo 302.-** La acción de repetición caduca a los tres años, contado desde el 1º de enero siguiente al año en que efectuó cada pago, o liquidación final para el caso de regalías y podrá interponerse desde la fecha de éstas, aunque no hubiere comenzado a correr dicho término.

**6. Código Tributario Boliviano vigente (Ley N° 2492).**

**Artículo 74.- (Principios, Normas Principales y Supletorias).** Los procedimientos Tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria.

Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

**7. Ley N° 3092 de fecha 7 de julio de 2005.**

**Artículo 197.- (Competencia de la Superintendencia Tributaria).** ...II. No competen a la Superintendencia Tributaria:

a) El control de Constitucionalidad.

**Artículo 201.- (Normas Supletorias).** Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

**Artículo 211.- (Contenido de las Resoluciones).** I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

**8. Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341).**

**Artículo 63.- (Alcance de la Resolución).** ...II. La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso.

**9. Decreto Supremo N° 10343 de 7 de julio de 1972.**

**Artículo 1°.-** Ratifícase la Decisión N° 40, expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 18 de noviembre de 1971, por la que se aprueba el Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional entre los países integrantes de la Subregión Andina que consta de 4 capítulos y 21 artículos.

**III. Análisis jurídico.**

Para realizar un correcto análisis jurídico – legal de la Resolución de recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007, se abordará el tema desde tres puntos de vista: el de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales – Gerencia GRACO La Paz), el de la ex Superintendencia Tributaria General y el del Contribuyente (TACA PERÚ).

**1. Análisis desde la posición asumida por la Administración Tributaria.**

En este subtítulo, por temas de exposición, dividiremos el análisis en dos partes, la primera abordará todos los fundamentos y argumentos técnicos y legales que utilizó la Administración Tributaria para respaldar su decisión de rechazar la acción de repetición interpuesta por el contribuyente “TACA PERU” y que fue plasmada en la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006. La segunda parte, se enfocará en demostrar todos y cada uno de los errores legales en que incurrió la Administración Tributaria al momento de emitir la Resolución Administrativa citada anteriormente, así como los errores legales en que incurrió al momento de encarar y defender la impugnación administrativa interpuesta ante la ex Superintendencia Tributaria.

**a. Fundamentos Legales de la Administración Tributaria.**

Ante el pedido de aplicar la Decisión 40 de la CAN “Convenio para evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros de la Comunidad Andina” formulado por la empresa “TACA PERU”, la propia Presidencia Ejecutiva del Servicio de Impuestos Nacionales, en fecha 17 de diciembre de 2003, comunicó al representante legal del contribuyente que la Decisión 40 de la CAN está plenamente vigente en Bolivia de acuerdo a los “principios de aplicación inmediata” y “efecto directo” contenidos en los artículos 2 y 3 del Tratado de Creación de Justicia de la Comunidad Andina.

Agregando que se debe emitir Resolución Administrativa declarando la “exención” al contribuyente en aplicación a lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley N° 843 y artículo 42 del Decreto Supremo N° 24051.

La Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., el 19 de febrero notificó a “TACA PERÚ” con la Resolución Administrativa 15-5-0001-04 que resuelve declararla exenta de los impuestos IUE, IUE Beneficiarios del Exterior (BE) e IUE Actividades Parcialmente Desarrolladas (APD) de conformidad a lo establecido en el artículo 8 Anexo I, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, así como a lo establecido por el artículo 5 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), instruyendo el registro de dicha exención y, que el Beneficio de la misma se iniciará desde la fecha en de su formalización.

La Gerencia GRACO La Paz del S.I.N., mediante Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 de fecha 15 de marzo de 2006, resolvió rechazar la solicitud de Devolución de Pagos Indebidos por pago del IUE presentada por la empresa “TACA PERÚ”, alegando que corresponde aplicar la exención a partir de la emisión de la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04 de exención, conforme lo señala el parágrafo I) del artículo 20 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), aduciendo además que los pagos realizados en los periodos fiscales comprendidos desde noviembre de 2000 hasta julio de 2002 no constituyen pagos indebidos o en exceso, toda vez que la empresa “TACA PERÚ” era sujeto pasivo del IUE a esas fechas, en razón de su registro de Alta en el Padrón Único de Contribuyentes en fecha 24 de octubre de 2000, por lo que desde esa fecha corresponde el cumplimiento de las obligaciones formales de presentación de Declaraciones Juradas y su respectivo pago del impuesto.

Por otro lado, la Administración Tributaria, al momento de interponer Recurso Jerárquico ante la ex Superintendencia Tributaria, argumentó que la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, realizó una interpretación errónea sobre la Decisión 40 de la CAN, señalando que no puede hablarse de una “exclusión” como pretende la ex Superintendencia Tributaria Regional La Paz, toda vez que se ha perfeccionado el hecho generador del IUE, pero por aplicación del

artículo 8 de la Decisión 40 de la CAN corresponde otorgar la exención. En el mismo escrito, reitera su fundamento que el nacimiento de la obligación tributaria se dio con la inscripción de “TACA PERÚ” en el Padrón de Contribuyentes y la Alta del IUE, y por lo tanto corresponde aplicar la exención y sus beneficios desde el momento en que la misma fue formalizada.

**b. Errores legales de la Administración Tributaria.**

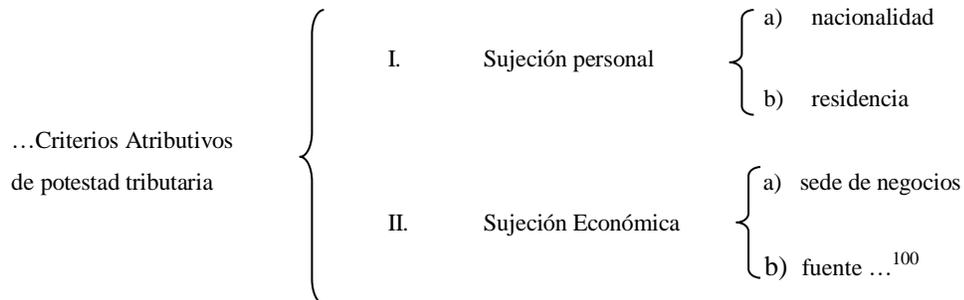
Los argumentos y fundamentos que utiliza la Administración Tributaria para defender su posición asumida, incurren en errores legales, de acuerdo a lo siguiente:

- i) **La Decisión 40 de la CAN no establece una exención, sino una exclusión para el impuesto a la renta en los Países Miembros, ya que el nacimiento del Hecho Imponible del IUE nunca se perfeccionó**

Como se puede establecer de la simple lectura del artículo 8 del Anexo I, Capítulo II de la Decisión 40 de la CAN, los beneficios de las empresas de transporte aéreo sólo estarán sujetos a obligación tributaria únicamente en el País Miembro en que dichas empresas estuvieran domiciliadas.

Lo dispuesto en ese artículo es una excepción a lo establecido por el artículo 4 de la misma Decisión, que establece como regla para gravar las rentas el lugar donde dichas rentas tengan su fuente productora.

Es importante señalar que los anteriores artículos obedecen a los criterios atributivos de la potestad tributaria que se resumen en el siguiente esquema:



---

<sup>100</sup> op.cit. 28.

Bolivia de acuerdo a lo establecido por la Ley N° 843, adopta el principio de fuente, considerando claramente a la Sujeción Económica como su criterio para atribuir su potestad tributaria, por lo tanto no importa la nacionalidad o residencia del contribuyente. Es decir, el criterio atributivo de sujeción económica no finca su atribución en circunstancias de orden personal (nacionalidad o residencia).

... Así, tenemos que el creador de ésta doctrina SCHANZ, atribuye la sujeción de los contribuyentes al lugar “donde los diversos objetos imposables están realmente integrados en la economía del país”. Los sistemas de sujeción personal, se inspiran en conceptos que, como señala adecuadamente el profesor Van Hoorn, datan de épocas en que la persona ocupaba el primer plano, en tanto que ahora, se imponen otros mucho más justos y eficaces, donde la actividad y los intereses de la comunidad tienen preeminencia, esto significa que no es la persona como un todo lo que debe considerarse a los fines tributarios, sino sus actividades en donde son desarrolladas. De esta manera, se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad...<sup>101</sup>

Sin duda alguna, con relación a la Decisión 40 de la CAN y su criterio de potestad tributaria, preferimos utilizar y seguir la doctrina asumida y explicada por el profesor Giuliani Fonrouge a la posición del Dr. Cesar Montaña Galarza, quien señala:

... En otro ámbito similar a lo regulado por la Decisión 40, los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, solo estarán sujetos a obligación tributaria en el País miembro en que dichas sociedades estuvieren domiciliadas (Art. 8), lo que afirma el criterio jurisdiccional personal del domicilio en desmedro del de la fuente...<sup>102</sup>.

El motivo por el cual preferimos seguir al profesor Giuliani Fonrouge radica principalmente en que éste a través de su teoría de *sede de negocios*,

---

<sup>101</sup> op.cit. 28.

<sup>102</sup> Memorias de las I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Pág. 162. Superintendencia Tributaria General. La Paz Bolivia.

considera para atribuir la potestad tributaria a un determinado país no sólo al domicilio de la persona, sino principalmente a su actividad. El concepto de *Sede de Negocios* tiende a unir una determinada actividad (Vg. Transporte Aéreo) a una determinada persona (Vg. TACA PEÚ), con un determinado domicilio o sede principal (Vg. Lima – Perú). Mientras que el criterio atributivo de potestad tributaria basado en la jurisdicción personal únicamente considera el domicilio de la persona, sin importar la actividad económica de la misma, lo cual no sucede con la regulación del artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, por lo que se considera más correcto seguir el criterio del profesor argentino en lugar del ecuatoriano.

Considerando lo anteriormente explicado, los Países Miembros de la CAN como un mecanismo para evitar la doble tributación internacional han acordado que para las Empresas de Transporte, se siga aplicando la *Sujeción Económica* como Criterio Atributivo de la Potestad Tributaria, pero bajo la figura de la *Sede de Negocios* de la empresa, es decir, los Países Miembros se abstienen de ejercer su poder tributario territorial.

De lo anterior se tiene que los Países Miembros de la CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú) al suscribir la Decisión 40, acordaron que ejercerán su potestad tributaria con Sujeción Económica, pero en aplicación al Criterio de Sede de Negocios y no de Fuente Productora, por lo tanto, aquí no se habla de una exención, sino de una exclusión propiamente dicha, ya que en el presente caso no es que Bolivia aplica su potestad tributaria para gravar una actividad (Vg. Transporte Aéreo) con un determinado impuesto (Vg. IUE) a una determinada persona (Vg. “TACA PERÚ”), aplicando simultáneamente por esa potestad tributaria una dispensa de la carga como lo es la exención, sino por el contrario, Bolivia, al igual que el resto de Países Miembros de la CAN, ejercitando su soberanía nacional, ha decidido no aplicar su potestad tributaria territorial a las empresas (Vg. “TACA PERÚ”) que realizan actividades de transporte (Vg. Transporte Aéreo) y por lo tanto no las gravan con el impuesto a las rentas (Vg. IUE) si es que dichas empresas tienen su Sede de Negocios en otro País Miembro de la CAN.

Es decir, en el caso concreto, el hecho imponible del IUE nunca se ha perfeccionado, porque su aspecto espacial para las empresas de transporte con sede en otro país miembro de la CAN, no se encuentra sujeto al lugar de la fuente productora sino al lugar de la Sede de Negocios.

Aquí, es necesario recordar los aspectos del hecho imponible, el cual es entendido como un presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Así tenemos que el hecho imponible se encuentra compuesto por cuatro aspectos básicos (*material, personal, espacial y temporal*) y, la presencia de estos aspectos es necesaria para analizar si estamos ante un supuesto jurídico que funciona correctamente como condición para que su configuración haga surgir el mandato de pago u obligación tributaria, pero si alguno de ellos no se configura, estaremos ante una situación en la cual el hecho imponible nunca se perfeccionó.

En el presente caso, como el Estado Boliviano al suscribir la Decisión 40 de la CAN, ha decidido no ejercer su potestad tributaria territorial para el impuesto a la renta (Vg. IUE), sobre aquellas personas naturales o jurídicas (Vg. TACA PERÚ) cuya *sede de negocios* se encuentre en otro Estado miembro y no en Bolivia (Vg. Lima – Perú), por lo tanto ante esta situación se puede determinar que el aspecto espacial del hecho imponible nunca ha ocurrido. Por aspecto espacial del hecho imponible entendemos el elemento que “... indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descriptos por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación...”<sup>103</sup>.

---

<sup>103</sup> op.cit. 1.

Así, para la determinación del impuesto a la renta o IUE en nuestro caso, por acuerdo de los Países Miembros de la CAN, plasmado en la Decisión 40, el sitio en el cual se tiene por realizado el hecho o producida tal situación no es el País donde se encuentra la fuente productora, sino el País donde se encuentra la *sede de negocios* de la empresa que realiza la actividad de transporte aéreo, y por lo tanto, el hecho imponible nunca se ha perfeccionado, consecuentemente la obligación tributaria de pago nunca se ha originado y menos aún ha surgido la relación jurídico – tributaria.

Por todo lo anterior, en el presente caso apropiadamente debemos hablar de exclusión y no de exención.

**ii) Los Beneficios establecidos en la Decisión 40 de la CAN deben ser aplicados y concedidos desde el momento en que la Empresa “TACA PERÚ” inició sus actividades en Bolivia.**

Como guía de lo que se desarrollará en este punto, basta decir aquí que, independientemente de que la Administración Tributaria considere que la Decisión 40 de la CAN establece una exención o exclusión, sus efectos deben ser aplicados y producidos desde el momento en que la empresa “TACA PERÚ” inició sus actividades en Bolivia. A continuación desarrollaremos este análisis en dos puntos, el primero será abordado considerando al artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN como una exclusión del IUE para Bolivia y por lo tanto su aplicación inmediata; mientras que el segundo punto desarrollará el tema desde el punto de vista que considera al artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN como una exención y los motivos por los cuales, consideramos que dicha exención surte sus efectos desde el inicio de actividades de “TACA PERÚ” en Bolivia:

**Primero.-** En este acápite, es menester establecer las diferencias entre lo que se entiende por exención y lo que se entiende por exclusión o como la doctrina tributaria la llama “*supuestos de no sujeción*”.

Para empezar, debemos aclarar, que con respecto al concepto y régimen jurídico de la exención tributaria, existen una serie de posiciones doctrinales; sin embargo, para efectos del presente trabajo basta aquí señalar la posición asumida por el profesor Menéndez Moreno "...con independencia de la posición doctrinal que se siga, la exención produce un efecto desgravatorio de la carga económica derivada de la aplicación normal del tributo, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos, y que además presupone la sujeción al tributo..."<sup>104</sup>.

Continúa: "...Los supuestos de no sujeción (exclusión), sirven para la delimitación negativa del hecho imponible, advirtiendo sobre lo que no es o no integra el hecho imponible de un determinado tributo..."<sup>105</sup>. Estos supuestos de no sujeción, deben ser explicados en las normas legales porque se trata de supuestos lo suficientemente próximos al hecho imponible como para que resulte conveniente y clarificadora una referencia a los mismos.

Las situaciones exentas están comprendidas en la descripción del hecho imponible y no como ocurre con las situaciones a que se refieren los supuestos de no sujeción. Las exenciones afectan a la consecuencia o mandato de la norma tributaria, cuyos efectos normales se modifican, en tanto que los supuestos de no sujeción (*exclusión*) afectan al presupuesto de hecho de la norma tributaria.

Entre ambas categorías (*exención* y *exclusión*), existe una diferencia de carácter práctico, fundamentalmente porque en el caso de las exenciones puede resultar necesaria la solicitud para su reconocimiento expreso, lo que en ningún caso resulta necesario en los supuestos de no sujeción al no haber siquiera nacido la obligación tributaria y no tener, por ello que solicitarse la exoneración de los efectos normales del hecho imponible por la sencilla razón de que no se han producido.

---

<sup>104</sup> Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho financiero y Tributario. Parte General*. Lecciones de Cátedra, España, Tercera Edición, Lex Nova, 2002.

<sup>105</sup> op.cit. 106.

Por lo anterior, y considerando lo desarrollado en el primer párrafo de este subtítulo “i) *La Decisión 40 de la CAN no establece una exención, sino una exclusión para el impuesto a la renta en los Países Miembros, ya que el nacimiento del Hecho Imponible del IUE nunca se perfeccionó*”. En ese sentido, se puede considerar desde una óptica legal, doctrinal y técnica que el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN establece propiamente una exclusión y no una exención del IUE en el caso de Bolivia, se concluye que sus efectos son: a) El no pago de la deuda tributaria del IUE, b) porque no ha nacido la obligación tributaria, c) porque nunca se ha configurado el hecho imponible de dicho impuesto y deben ser aplicados desde que la empresa “TACA PERÚ” ha iniciado sus actividades en Bolivia (24 de octubre de 2000) porque a dicha fecha, Bolivia ya había suscrito la Decisión 40 de la CAN, la cual en el caso de materia tributaria si es perfectamente aplicable como se demuestra y explica más adelante.

**Segundo.-** En el caso que la Administración Tributaria haya considerado que el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN establece una exención y no una exclusión, se debe tener en cuenta que la doctrina al igual que nuestro actual Código Tributario Boliviano (artículo 19-II de la Ley N° 2492), establecen que la propia norma que crea la exención debe definir las condiciones y requisitos para su procedencia y el plazo de su duración. Es decir, las exenciones desde este punto de vista pueden ser otorgadas directamente por la propia norma o en otros casos para su procedencia necesariamente deben ser formalizadas ante la Administración Tributaria.

Aquí, utilizamos el criterio expuesto por el Dr. Cesar Montaña Galarza en las I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario:

...Sobre esta disposición conviene también señalar dos cuestiones, la primera, que el régimen andino recurre a un criterio de atribución de potestad tributaria real territorial o de la fuente; la segunda, que para

eliminar la doble imposición se utilizará el método de exención integral de las rentas obtenidas en el país de la fuente...<sup>106</sup>.

Como en el presente caso, el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN no señala que sea necesaria la formalización del beneficio establecido para el no pago del impuesto a la renta (IUE), por lo tanto dicha exención (*suponiendo que sea una exención*), debe ser aplicada por las Administraciones Tributarias de los Países Miembros sin necesidad de formalización alguna por parte de las personas naturales o jurídicas que deseen beneficiarse, ya que en régimen de exenciones no se puede aplicar una interpretación extensiva de las normas, sino una interpretación literal y por lo tanto pretender exigir mayores requisitos que los establecidos en la norma que crea la exención (Vg. La formalización y la acreditación del domicilio de la empresa), podría ser considerado como un exceso de la Administración Tributaria con las implicancias legales correspondientes.

Por todo lo anterior, en el caso que el beneficio tributario establecido en el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN sea considerado una exención, ésta debe ser aplicada, y por tanto surtir sus efectos desde el momento que manda dicha norma, lo cual de acuerdo a lo establecido por el artículo 21 de la misma, la Decisión 40 entrará en vigor para las empresas, respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer periodo contable que se inicie después del depósito referido, lo cual en el presente caso sucedió el 18 de junio de 1980 al ser la República del Perú la última en realizar ese depósito, y por lo tanto esa Decisión es aplicable desde esa fecha.

Aquí rescatamos lo expuesto por el profesor Villegas, al mencionar: "...Las exenciones respecto de las cuales la ley nada dice sobre el término de vigencia se entienden otorgadas por tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas..."<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> *ibid.* 104.

<sup>107</sup> *op.cit.* 1.

De lo citado, se tiene que la exención -en caso de que se pueda considerar como tal- concedida por el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN al no señalar requisitos para su concesión, es decir al no exigir el trámite de formalización ante las Administraciones Tributarias respectivas, y por el contrario, el artículo 21 de la misma Decisión, al establecer el momento de su entrada en vigor, se encuentra plenamente vigente en Bolivia para todas las personas que cumplan con el requisito de tener su domicilio o *sede de negocios* en otro País Miembro.

**iii) Los pagos realizados por la empresa “TACA PERÚ” constituyen pagos indebidos.**

Como se mencionó precedentemente, la Administración Tributaria señala que en el presente caso no existió pagos indebidos ya que el hecho generador del IUE acaeció desde que el contribuyente se dio de Alta en el Padrón Único de Contribuyentes en fecha 24 de octubre de 2000, lo cual bajo nuestro criterio, puede considerarse una posición incorrecta y contraria a los principios legales que rigen nuestra materia; ya que si esto fuera cierto, entonces sólo sería necesario -para cualquier persona-, no inscribirse en el Registro de Contribuyentes, es decir no obtener su NIT, realizar cualquier actividad o servicio y no pagar impuesto alguno por ello, sin esperar sanción o reparo alguno, ya que su obligación tributaria nunca habría nacido ya que nunca se habría dado de Alta en el Registro de Contribuyentes. Pretender lo anterior, puede considerarse como una transgresión de los principio y normas legales en materia tributaria; pues la obligación tributaria nace cuando se perfecciona el hecho imponible, el cual es establecido en ley expresa y nace por lo tanto al evidenciarse y producirse los presupuestos de naturaleza jurídica o económica previstos en dicha norma legal y no puede nacer antes de ello. Consideramos que la Administración Tributaria confundió la Obligación Tributaria principal que es el pago del impuesto determinado, con el cumplimiento de las obligaciones secundarias, llamados Deberes Formales, los cuales no necesariamente implican el nacimiento de un hecho generador y por lo tanto el pago de un tributo como en el presente caso.

Aclarado lo anterior, entraremos a considerar que se entiende por Repetición de Pagos Indebidos en materia tributaria:

... La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un *vinculum iuris* entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo...

Las principales causas pueden agruparse de la siguiente manera:

a) Pago erróneo de un tributo general, el error consiste en creer verdadero algo que es falso o en creer falso algo que es verdadero o suponer una cosa que no es tal cual uno cree que exista...

En derecho tributario pueden existir muy variadas situaciones de error de hecho o de derecho. Veamos algunas:...

3) Una falsa apreciación de la realidad lleva a un particular a pagar un tributo ante la creencia de que es sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de contribuyente, responsable solidario o sustituto. Esto puede suceder porque el pagador se considera erróneamente realizador del hecho imponible, o porque equivocadamente cree que está comprendido en una situación de sujeción pasiva por sustitución o responsabilidad solidaria en cuanto a deuda ajena, sin que esa sujeción exista en la realidad...<sup>108</sup>.

De todo lo anteriormente expuesto, se puede inferir que la empresa “TACA PERÚ” al no estar obligada al pago del IUE en Bolivia, ya sea porque los servicios de transporte aéreo están excluidos o bien exentos del pago de éste impuesto, esto en virtud a lo establecido por el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, cuyos efectos deben ser aplicados y producidos desde el momento que entró en vigor dicha Decisión, (*ver párrafos i) y ii) de éste subtítulo*), por un error y falsa apreciación de la realidad creyó que era sujeto pasivo de la obligación tributaria del IUE, induciéndole a considerar erróneamente que configuró el hecho imponible del IUE y por lo tanto conducido por ese mismo error, empozó el importe del IUE que creyó deber,

---

<sup>108</sup> op.cit. 1.

cuando en realidad, resulta que dicho adeudo no estaba legitimado, es decir, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, no tenía causa legítima para recibir dicha suma de dinero pagada erróneamente por concepto del IUE en virtud que la actividad ejercida por la empresa “TACA PERÚ” se encontraba dispensada del pago del mismo en territorio boliviano, ya sea por una exclusión o por una exención.

En ese entendido, consideramos que la acción de repetición planteada por la empresa “TACA PERÚ” es legítima y debió ser declarada procedente.

**2. Análisis desde la posición asumida por la ex Superintendencia Tributaria, actual Autoridad de Impugnación Tributaria.**

En este subtítulo, se introducirá una modificación. Así, dividiremos el análisis en tres partes, la primera abordará todos los fundamentos y argumentos técnicos y legales que utilizó la ex Superintendencia Tributaria General para respaldar su decisión de revocar la Resolución del Recurso de Alzada y por tanto confirmar la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 que determina rechazar la solicitud de repetición por pagos indebidos planteada por “TACA PERÚ”. La segunda parte, analizará todos los errores legales en los cuales incurrió la ex Superintendencia Tributaria General.

**a. Fundamentos Legales de la ex Superintendencia Tributaria General.**

La ex Superintendencia Tributaria General consecuencia del Recurso de Revocatoria planteado por la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N. impugnando la Resolución del Recurso de Alzada que resuelve revocar en parte la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06, concediendo la repetición de lo pagado indebidamente por la empresa “TACA PERÚ”, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/07, la cual se fundamenta legalmente en lo siguiente:

Señala que los Convenios o Tratados Internacionales se aplicarán de manera preferente a la legislación interna, después de su aprobación y ratificación por el Estado Boliviano mediante Ley de la República (principio de legalidad), y que en el presente caso, la Decisión 40 de la CAN ha sido ratificada mediante Decreto

Supremo N° 10343 de fecha 07 de julio de 1972, por lo tanto, en aplicación del principio de reserva de ley o legalidad, los Tratados Internacionales y Convenios en materia tributaria necesariamente deben ser ratificados por el H. Congreso Nacional, es decir, más allá de los principios de “inmediatez” y “aplicación directa”, se necesita una Ley de la República, la cual al no existir, se debe aplicar el principio de jerarquía normativa, y por ende se debe aplicar la Constitución y las Ley N° 2492 y N° 843 por encima del Decisión 40 de la CAN.

**b. Errores legales en que incurrió la ex Superintendencia Tributaria General.**

**i) Transgresión a la presunción de constitucionalidad de las normas.**

La ex Superintendencia Tributaria General al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/07 argumentando el respeto en materia tributaria al principio de legalidad consagrado en el artículo 6° de la Ley N° 2492 y no aplicar la Decisión 40 de la CAN ni el Decreto Supremo N° 10343, en realidad habría transgredido el principio de legalidad consagrado en la anterior Ley del Tribunal Constitucional (Ley N° 1836) que en su artículo 2° establecía la presunción de constitucionalidad de toda ley, decreto y resolución hasta tanto el Tribunal Constitucional resuelva y declare su inconstitucionalidad. Así, el eminente tratadista constitucionalista Dr. José Antonio Rivera S., expone que la presunción de constitucionalidad de las normas legales sólo puede significar que el cumplimiento de ellas no puede estar condicionado a un previo pronunciamiento jurisdiccional o administrativo que determine que las mismas son conforme a la Ley Suprema, sino que deben acatarse desde su entrada en vigencia sin esperar una previa autorización jurisdiccional. El fundamento de la presunción de constitucionalidad es el de resguardo a los principios de legalidad y seguridad jurídica inherentes al Estado Democrático de Derecho, en el que todos sus miembros, gobernantes y gobernados, están sometidos a las leyes que obligan por igual a todos, de manera que los actos, las decisiones o resoluciones y los decretos realizados al amparo de las disposiciones legales vigentes, no pueden ser desconocidos o incumplidos con la sola invocación o argumento de una aparente inconstitucionalidad, ya que el legislador ha establecido en el artículo 2 de la Ley N° 1836 el principio de presunción de constitucionalidad.

Por ello, cualquier norma, incluido el Decreto Supremo N° 10343 que ratifica la Decisión 40 de la CAN, debe aplicarse y cumplirse, porque la misma se presume constitucional hasta tanto y cuanto el Tribunal Constitucional resuelva y declare su inconstitucionalidad

De lo expuesto, podemos inferir que la ex Superintendencia Tributaria General, no debió cuestionar la validez de una norma como lo es el D.S. N° 10343, bajo el pretexto de resguardar el principio de jerarquía normativa, hasta que dicho Decreto Supremo no sea expulsado de nuestro ordenamiento legal a través de una sentencia constitucional que lo declare inconstitucional o hasta que se emita una nueva norma que lo abroge o derogue, mientras tanto, dicha norma jurídica debió ser cumplida.

Si la ex Superintendencia Tributaria General consideraba que el D.S. 10343 que ratifica la Decisión 40 de la CAN no cumple con los requisitos establecidos en los artículos 26, 27 y 59 de la anterior Constitución Política del Estado, debió plantear de oficio un Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucionalidad al amparo de lo dispuesto por el artículo 59 de la anterior Ley del Tribunal Constitucional.

**ii) Transgresión a la prohibición de “Non Reformation in Pejus”.**

La ex Superintendencia Tributaria General, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico y resolver que la Decisión 40 de la CAN no es aplicable a Bolivia ni bajo la figura de exención o exclusión, porque al haber sido ratificada con un simple Decreto Supremo estaría violando el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, habría transgredido la previsión contenida en el parágrafo II del Art. 63° de la Ley N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo) que indica: “...La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso...”. Esta figura es conocida en la doctrina como la “*Prohibición de la non reformatio in pejus*”.

Esta transgresión se habría configurado del siguiente modo:

**Primera Etapa.-** El reconocimiento de la vigencia y aplicación inmediata de la Decisión 40 de la CAN en Bolivia, por parte del Viceministerio de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda, y del Servicio de Impuestos Nacionales.

**Segunda Etapa.-** La exención del IUE declarada a favor de la empresa “TACA PERÚ” en aplicación del artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, mediante la Resolución Administrativa N° 15-5-001-04.

**Tercera Etapa.-** El rechazo por parte del S.I.N. a la repetición formulada por los pagos indebidos del IUE, mediante la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06

**Cuarta Etapa.-** Impugnación de la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 que rechaza la repetición de lo indebidamente pagado.

**Quinta Etapa.-** Emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/07 que resuelve confirmar la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 señalando que la Decisión 40 en materia tributaria no es aplicable por el principio de reserva de ley.

**Consecuencia.-** Si la Decisión 40 de la CAN no es aplicable en materia tributaria, la exención otorgada por el S.I.N. que no fue impugnada (R.A. N° 15-5-001-04) se quedaría nula y sin efecto legal alguno, ya que no existiría norma legal que la ampare.

De lo anteriormente mencionado, se observa que la ex Superintendencia Tributaria General al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico y mantener la Resolución Administrativa N° 15-7-002-06 bajo el fundamento que la Decisión 40 de la CAN no esta vigente en Bolivia porque no se encuentra

ratificada por Ley de la República, fundamento legal que no se encuentra inserto en la R.A. impugnada inicialmente, habría agravando la situación inicial de la empresa “TACA PERÚ”, pues como se describió en el punto denominado “Consecuencia”, este fundamento traería consigo que la exención reconocida a “TACA PERÚ” sea revocada o incluso podría ser dejada sin efecto legal de pleno derecho al no existir una norma legal que respalde dicha exención, con lo que se comprueba que la situación inicial de “TACA PERÚ” fue agravada como consecuencia exclusiva de su propio recurso.

Por otro lado, las Resoluciones que emite la ex Superintendencia Tributaria deben recaer y contener la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, es decir, se referirá siempre a las pretensiones de los recurrentes, esto en función a lo establecido por el artículo 211 de la Ley N° 3092 y artículo 63 de la Ley N° 2341.

Sin embargo, en el presente caso, la ex Superintendencia Tributaria General al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0009/07 fundamentando su decisión sobre aspectos que no fueron planteados ni por la empresa “TACA PERÚ” ni por la Administración Tributaria, habría contraviniendo dichas disposiciones. Ahora bien, es cierto que los recursos administrativos de alzada y jerárquico responderán al principio de oficialidad o de impulso de oficio, teniendo como finalidad el establecimiento de la verdad material, pero también es cierto que ninguna autoridad administrativa puede transgredir el principio de *“non reformatio in pejus”*. Lo anterior significa que la ex Superintendencia Tributaria, puede y debe impulsar de oficio los recursos administrativos, interviniendo activamente en la sustanciación de los mismos, pero no implica que por esa verdad material, la Resolución de los Recursos Administrativos puedan agravar la situación inicial de los recurrentes.

### **3. Análisis desde la posición asumida por el Contribuyente.**

Nuevamente el mecanismo es el mismo, primero se abordará los fundamentos que utilizó la empresa “TACA PERÚ” para intentar hacer valer sus derechos. Luego, se ingresará a desarrollar los errores cometidos por la empresa a lo largo del presente proceso administrativo, los cuales incluso son nuevamente cometidos en la etapa judicial iniciada con la demanda contencioso – administrativa.

#### **a. Fundamentos de la Empresa “TACA PERÚ”.**

La empresa se inscribe en el Padrón Único de Contribuyentes en fecha 24 de octubre de 2000, dando de alta entre sus obligaciones al IUE. Posteriormente, solicita a la Administración Tributaria que en aplicación a la Decisión 40 de la CAN se la declare exenta del pago del IUE. Una vez declarada exenta, solicita la repetición de lo pagado indebidamente por concepto del IUE. Ante el rechazo por parte del S.I.N., interpone Recurso de Alzada bajo los fundamentos que la Decisión 40 de la Can es de “aplicación inmediata” y “efecto directo”, y que por tanto la exención debe ser aplicada desde el primer momento en que “TACA PERÚ” empezó a trabajar en Bolivia y no desde que la exención ha sido formalizada.

Posterior a todo esto, la empresa impugna a través de una demanda contencioso – administrativa la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ-0009/07 que resuelve confirmar la R.A. emitida por el S.I.N. que resuelve rechazar la repetición solicitada.

Los fundamentos de esta demanda, son prácticamente los mismos que los del Recurso de Alzada, con la diferencia que señala que la aprobación o no de un Convenio o Tratado Internacional al ser una atribución del Poder Legislativo, únicamente su denuncia puede ser resuelta por esa instancia legislativa. Añadiendo que la Decisión 40 de la CAN ha sido ratificada por Decreto Ley, al igual que otras normas, cuya vigencia y validez se consolidó con la práctica cotidiana y el uso continuo.

**b. Errores legales cometidos por la Empresa “TACA PERÚ”.**

**i) La empresa nunca debió haber dado de alta el IUE como una obligación tributaria en el Padrón Nacional de Contribuyentes.**

La empresa “TACA PERÚ” al momento de inscribirse al Padrón Único de Contribuyentes, y dar de Alta como obligación el IUE, el año 2000, cometió un error que le trajo problemas económicos hasta la fecha.

El motivo por el cual la empresa no debía dar de alta el IUE al momento de inscribirse, radica principalmente en que el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN establece una exclusión del impuesto a la renta para las empresas de transporte aéreo en este caso. Por lo tanto al haberse establecido esta exclusión o no sujeción, ninguna empresa que se encuentre en las situaciones previstas por dicha Decisión debe dar de alta la obligación tributaria del impuesto a la renta, en un País miembro en el cual no tenga su domicilio o *sede de negocios*.

La empresa al momento de inscribirse en Bolivia, por el hecho de tener su *sede de negocios* o domicilio en la República del Perú, debía haber hecho valer los derechos que se le reconocía en la Decisión 40 de la CAN, y por lo tanto debía haber exigido que en Bolivia no se lo considere como Sujeto Pasivo del IUE.

**ii) La empresa no debió solicitar la exención, sino exigir que se reconozca la exclusión.**

Uno de los mayores errores de la empresa, consiste en solicitar la formalización de la exención del IUE por aplicación del artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, ante la Administración Tributaria Boliviana, cuando en realidad correspondía que la empresa solicite y exija el reconocimiento de la exclusión del IUE en Bolivia.

Sin embargo, como se evidencia del estudio de los escritos presentados por la empresa, se puede determinar que nunca se dio cuenta que en realidad se encontraba frente a una exclusión del IUE y no frente a una exención.

El error de solicitar la declaración de exención, condujo y motivo a la Gerencia GRACO La Paz del S.I.N. a rechazar la repetición solicitada, ya que su principal argumento es que la exención surte efectos desde su reconocimiento, convirtiendo al beneficio establecido en el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN en una exención simplemente declarativa y no constitutiva.

Al haber hecho esto (*solicitud de formalización*), la empresa esta dando todo el argumento a la Administración Tributaria para poder negarle la acción de repetición, ya que mientras no estaba formalizada la exención, si tenía la obligación material de pagar el IUE que se encontraba dado de alta.

Una forma de remediar el error citado líneas atrás, habría sido que la empresa “TACA PERÚ” hubiera solicitado la exención del IUE inmediatamente después de dar de alta dicha obligación en Bolivia, lo cual tampoco sucedió, ya que de haberlo hecho, pese al tiempo que se hubiera demorado en emitir una Resolución Administrativa que lo declare exento, hubiera tenido que aceptar la repetición formulada, sin tener ninguna defensa en el sentido que la exención es declarativa o constitutiva, es decir, no hubiera importado si la exención surtía efectos desde el momento de su formalización o desde el momento en que se aprobó la Decisión 40 de la CAN, ya que el resultado habría sido el mismo, la repetición de lo pagado por concepto del IUE.

Pero nuevamente, se puede notar que la empresa tampoco conocía de éste beneficio de la Decisión 40 de la CAN, es decir, no conocía que estaba exenta o excluida del IUE en Bolivia.

Ante todos estos errores, a la empresa “TACA PERÚ”, no le quedo otra situación que solicitar la exención del IUE, tan pronto como se dio cuenta del beneficio del artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, procurando que la Administración Tributaria reconozca los beneficios de la exención desde el momento en que entró en vigor la Decisión citada.

Finalmente, señalamos que todos los argumentos por los cuales correspondía que la empresa solicite la exclusión en lugar de la exención, se encuentran ampliamente desarrollados en el subtítulo donde se analiza la Posición Asumida por la Administración Tributaria, concretamente en sus párrafos i) y ii).

**iii) La empresa no fundamenta su Demanda Contencioso – Administrativa.**

Como si los anteriores errores no fueran pocos, el peor desacierto que tiene la empresa “TACA PERÚ” se encuentra en su memorial de demanda contencioso – administrativa, ya que en dicho escrito, únicamente reitera los argumentos de su Recurso de Alzada, cometiendo nuevamente los mismo errores, como: Sigue solicitando la exención del IUE en lugar de la exclusión; Implícitamente sigue hablando de una exención que solicitó su reconocimiento, es decir, que solicitó su formalización, es decir, el mismo habla de una exención declarativa y no constitutiva; Pide que los efectos de la exención (*que el mismo la reconoce como declarativa y no constitutiva*), sean retrotraídos al momento en que la Decisión 40 entró en vigor, sin dar mayores explicaciones del porque pide lo mismo, argumentando únicamente los principios de “aplicación inmediata “ y efecto directo”. Pero bajo la óptica abordada por la propia empresa, y por la Administración Tributaria, la exención tendrá una “aplicación inmediata” y un “efecto directo” desde el momento en que la misma haya sido reconocida o formalizada.

Es decir, “TACA PERÚ”, más allá de citar unos principios de derecho internacional comunitario, se limita a formular peticiones sin la suficiente fundamentación y motivación, lo cual trae como consecuencia que dichos pedidos sean desechados sin mayores complicaciones.

Pero sin lugar a dudas, el más grave error de “TACA PERÚ” radica en que el único argumento esgrimido para intentar desvirtuar lo afirmado por la Superintendencia Tributaria General en el sentido que la Decisión 40 de la CAN no se encuentra vigente en Bolivia, lo encontramos en el numeral 3) del

Parágrafo III. Fundamentos de la Acción de Repetición, donde pretende convencer a toda la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, que el aprobar o no un Convenio o Tratado Internacional es atribución del Poder Legislativo y por lo tanto es únicamente esa instancia la que debe denunciar su aprobación o no, señalando además que el Decreto Ley que aprobó la Decisión 40 de la CAN tiene vigencia y validez con la práctica cotidiana.

De lo anterior, se demuestra que la empresa “TACA PERÚ” no fundamenta su recurso, no explica correctamente en que causa agravios la Resolución del Recurso Jerárquico al señalar que la Decisión 40 de la CAN no esta vigente en Bolivia porque no existe una Ley de la República que la hubiera ratificado, por todo lo anterior, si los Ministros de la Corte Suprema de Justicia, o la propia Superintendencia Tributaria General, solicita el rechazo de la demanda contencioso – tributaria porque no cumple con los requisitos establecidos por el artículo 327 del Código de Procedimiento Civil aplicable en virtud a lo señalado por el artículo 779 del mismo cuerpo legal, esta demanda deberá ser rechazada de pleno derecho por no adecuarse a la normativa legal vigente, con lo cual, la empresa “TACA PERÚ” se vería totalmente perjudicada económica y jurídicamente.

Lo correcto, era que en el memorial de demanda contencioso – administrativa, la empresa explique detalladamente porque el beneficio fiscal reconocido en el artículo 8º de la Decisión 40 de la CAN, debe ser aplicada desde el momento en que la misma entró en vigor utilizando principalmente doctrina y legislación tributaria, más allá de señalar los principios de inmediatez y efecto directo pertenecientes a Derecho Internacional Comunitario, ya que es regla en derecho que frente a una materia general, se debe aplicar una norma específica, como en el caso concreto, existe normas específicas tributarias que serán aplicadas de manera preferente a los principios de derecho internacional.

Posteriormente, se debía explicar y fundamentar porque la Superintendencia Tributaria General tiene la obligación legal de aplicar la Decisión 40 de la

CAN así haya sido ratificada simplemente por un Decreto Supremo o Decreto Ley, en aplicación y cumplimiento de la presunción de constitucionalidad, que goza toda norma, pero fundamentalmente utilizar la Ley N° 1872 que aprobó y ratificó tácitamente todas las Decisiones de la CAN, incluida la Decisión 40. Todos estos puntos fueron desarrollados a lo largo del presente trabajo, tanto en el subtítulo donde se analiza la posición asumida por la Administración Tributaria, como en el subtítulo donde se analiza la posición asumida por la Superintendencia Tributaria General, por lo que para no ser reiterativos, nos remitimos a dichos acápite.

#### **4. Vigencia legal plena de la Decisión 40 de la CAN.**

A continuación, analizaremos como -desde nuestro punto de vista-, la Decisión N° 40 de la CAN se encuentra vigente en el estado Plurinacional de Bolivia; utilizando para dicha aseveración, tres puntos de vista; dos eminentemente legales y el último, doctrinal. A continuación se desarrollan cada unos de los argumentos.

##### **a. Incumplimiento de la Ley N° 1872 de fecha 15 de junio de 1998.**

La ex Superintendencia Tributaria General no aplicó el artículo 8° de la Decisión 40 de la CAN, bajo el argumento que la misma por establecer normas de carácter tributario debe necesariamente tener que cumplir con el principio de reserva de ley o legalidad, y por lo tanto debe necesariamente ser aprobada y ratificada por el H. Congreso Nacional a través de una Ley de la República, no tomo en cuenta ni analizó lo establecido en la Ley N° 1872 de fecha 15 de junio de 1998 que aprueba y ratifica el Protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena suscrito en la ciudad de Cochabamba en fecha 28 de mayo de 1996.

Este tratado, ratificado por Ley del Estado Plurinacional de Bolivia, señala en su Art. 2 que las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la CAN. Su artículo 3 establece expresamente que las Decisiones del Consejo Andino o de la Comisión y las Resoluciones de la

Secretaría general, serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Así, en el caso que nos incumbe, la Decisión 40 de la CAN adoptada el año 1971, que entro en vigor para las personas jurídicas el 01 de enero de 1982 conforme lo establece su artículo 21; es una Decisión de la Comisión y por lo tanto entra dentro de las previsiones establecidas y normadas por el artículo 3º del protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, ratificado y aprobado por el H. Congreso Nacional a través de la Ley N° 1872.

Entonces, tenemos que toda Decisión (*incluida la Decisión 40*) adoptada por la Comunidad Andina con anterioridad al 15 de junio de 1998 (*fecha de la Ley*) fue aprobada y ratificada a través de la Ley N° 1872, si bien no de forma expresa señalando todas y cada una de éstas Decisiones, pero si de una forma tácita. Esta aprobación y ratificación tácita de la Decisión 40 de la CAN resulta evidente, ya que debe entenderse que el H. Congreso Nacional ha sancionado la Ley N° 1872 entendiendo y por tanto aprobando y ratificando plenamente que su artículo 3 significaba que todas y cada una de las Decisiones de la CAN serían aplicadas directamente en los Países Miembros. Por consiguiente, el H. Congreso Nacional al aceptar la aplicación directa de las Decisiones de la CAN ha aprobado y ratificado también todas las Decisiones que este Organismo de Integración Andina ha emitido hasta esa fecha, y por lo tanto podemos arribar a la conclusión que la Decisión 40 de la CAN se encuentra plenamente vigente en Bolivia y que tiene una aplicación directa por mandato expreso de la Ley N° 1872 que fue sancionada y promulgada conforme la anterior Constitución Política del Estado, debiendo considerarse de esta forma que, el principio de reserva de ley fue cumplido a través de la Ley N° 1872; consiguientemente la Decisión 40 de la CAN al haber sido aprobada y ratificada tácitamente por Ley N° 1872, debió ser aplicada con preferencia y prelación a cualquier otra ley nacional, esto en virtud a lo establecido por el artículo 2 de la Ley N° 1340 y por el artículo 5 de la Ley N° 2492.

Es así que de acuerdo a lo descrito precedentemente, se puede considerar que ex la Superintendencia Tributaria General, no debió desconocer la aplicación directa y automática que tienen las Decisiones adoptadas por la Comunidad Andina en cumplimiento a la Ley N° 1872.

**b. Desconocimiento de la vigencia del Decreto Supremo N° 10343 de fecha 7 de julio de 1972 con relación a las Sentencias Constitucionales N° 0082/2000; N° 0018/2003; N° 0024/2004; y N° 0021/2005.<sup>109</sup>**

La Decisión 40 de la CAN ha sido ratificada en Bolivia a través del Decreto Supremo N° 10343 de fecha 7 de julio de 1972, cuando el País se encontraba bajo un régimen dictatorial, y por lo tanto se trata de un Decreto Ley, por lo que consideramos que debería aplicarse la *ratio decidendi* de las Sentencias Constitucionales N° 0082/2000; N° 0018/2003; N° 0024/2004; y N° 0021/2005, a través de las cuales el Tribunal Constitucional de Bolivia ha emitido un pronunciamiento oficial con relación a la vigencia de los Decretos Ley emitidos bajo un régimen de facto:

... El Decreto Ley impugnado es en esencia una Ley aprobada y puesta en vigencia mediante un Decreto Supremo, en razón de que en la fecha de su emisión el país era gobernado por un régimen de facto, en el que no funcionaba el Órgano Legislativo, por lo que en su origen también es incompatible con las normas establecidas por los arts. 59-1ª y 71 al 81 de la C.P.E. empero, corresponde señalar que la citada disposición legal y muchas otras han tenido y tienen vigencia plena en el ordenamiento jurídico del país, es más constituyen una importante base del ordenamiento jurídico ordinario como son los Códigos sustantivos y los Códigos adjetivos vigentes a partir de 1971; los cuales el Órgano Legislativo no las ha abrogado, ni los ha elevado al rango de Ley para resolver el problema de su inconstitucionalidad de forma u origen con las normas de la Constitución...<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Todas ellas establecen que los Decretos Leyes tienen vigencia en nuestro ordenamiento legal.

<sup>110</sup> Sentencia Constitucional N° 0082/2000. Igual criterio se encuentra en las SS.CC. N° N° 0018/2003; N° 0024/2004; y N° 0021/2005.

...En base a lo expresado precedentemente, es posible establecer el rango que le corresponde a la Ley de 7 de octubre de 1868 dentro de la jerarquía normativa, tomando en cuenta que muchas disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico fueron promulgadas con el rótulo de Ley, cuando en realidad correspondían a un Decreto Ley, como por ejemplo la “Ley de la Abogacía”, originalmente la “Ley de procedimiento Coactivo Fiscal”, y otras; correspondiendo señalar que la disposición legal impugnada de inconstitucionalidad, es una Ley en el sentido formal (...) por establecer una norma jurídica de aplicación general y obligatoria, a cuyo cumplimiento se está compelido por la fuerza, entonces: Ley strictu sensu...<sup>111</sup>.

De lo anterior, se tiene que la “*ratio decidendi*” de las Sentencias Constitucionales citadas precedentemente, radica principalmente en establecer que un Decreto Ley emitido en la época de un Gobierno de facto, si establece una norma jurídica de aplicación general y obligatoria, se trata en realidad de una LEY EN SENTIDO FORMAL.

Vale la pena mencionar que el Tribunal Constitucional, en los fallos citados, señaló que los Decretos Ley son inconstitucionales en cuanto a su forma, pero NO así en cuanto a su contenido. Por lo tanto el Tribunal Constitucional adoptó el criterio de interpretación previsor la que:

...requiere que, el contralor de constitucionalidad como máximo intérprete de la Constitución, adopte previsiones sobre los efectos y consecuencias de las decisiones asumidas a partir de la interpretación (...) en el marco señalado anteriormente es deber de este Tribunal prever las consecuencias que podrían generarse a partir de su decisión, pues si, por una parte declara la constitucionalidad de las disposiciones legales impugnadas estuviere convalidando actos inconstitucionales, pero, por otro, si declara la inconstitucionalidad con un efecto inmediato que signifique la expulsión del ordenamiento jurídico de las disposiciones legales impugnadas estaría generando un peligroso vacío jurídico, cuyo efecto sería más negativo que el anterior (...) En consecuencia cualquiera de las dos decisiones antes referidas conducirían a

---

<sup>111</sup> Sentencia Constitucional N° 0021/2005. (Negrillas y subrayado nuestro).

resultados inaceptables (...) En la especie, debe seguirse esa línea jurisprudencial al estarse impugnado un artículo comprendido dentro de un cuerpo normativo aprobado mediante Decreto Ley, en virtud de lo que el poder Legislativo debe enmendar tal situación y adecuarla a las normas establecidas por la Constitución Política del Estado para la aprobación de una Ley. Empero si bien en la SC 82/2000 se otorgó un plazo de dos años y en la SC 17/2003, de tres, para que el Poder Legislativo subsane los vicios de origen de las disposiciones legales que dieron lugar a tales recursos (...) DECLARA LA CONSTITUCIONALIDAD del art. 138 CC, aprobado por DL 12760 de 6 de agosto de 1975, con vigencia temporal de cinco años a partir de la citación con la Sentencia...<sup>112</sup>.

Así, encontramos que el Decreto Supremo N° 10343 de fecha 07 de julio de 1972, dictada en el gobierno de facto del Presidente Hugo Bánzer, en el cual el Órgano Legislativo no funcionaba, establece una norma jurídica de carácter general y obligatorio como lo es la ratificación de la Decisión 40 de la CAN, y por lo tanto, siguiendo la “*ratio decidendi*” de la línea de precedentes constitucionales citada, se tiene que la norma que ratifica la Decisión 40 de la CAN es en la realidad una Ley en Sentido Formal, y por lo tanto, el principio de reserva de ley acusado de inobservado por la Superintendencia Tributaria General, estaría salvado, cumplido y observado, estando por tanto plenamente vigente la Decisión 40 de la CAN en Bolivia, consecuentemente el beneficio tributario establecido en su artículo 8°, sería obligatorio y de cumplimiento general, ya que el Decreto Supremo N° 10343 no fue abrogado ni derogado por otra norma legal boliviana. Además, se debe tener en cuenta el criterio de interpretación previsor, y considerar que toda la FE del Estado Boliviano ha sido comprometida al suscribir el Acuerdo de Cartagena, y las Decisiones que se emitan producto de éste, como lo es la Decisión 40; por lo tanto el declarar su inconstitucionalidad con efecto inmediato traería consigo mayores daños al Estado Boliviano que si se considera la constitucionalidad del D.S. 10343 con efecto temporal hasta que el Poder Legislativo subsane los vicios de origen.

---

<sup>112</sup> Sentencia Constitucional N° 0024/2004. (Negrillas y Subrayado nuestro).

Por lo anterior, ex la Superintendencia Tributaria General debió aplicar dicha Decisión porque se encuentra ratificada por el D.S. 10343 (Decreto Ley) que tiene el rango de Ley Formal, ateniendo además el criterio de interpretación previsor, todo esto en aplicación de lo dispuesto por las Sentencias Constitucionales citadas, ya que las mismas son obligatorias y vinculantes en aplicación a lo establecido por el artículo 44 de la Ley del Tribunal Constitucional.

**c. Al tratar la Decisión 40 aspectos referidos para evitar la doble tributación, no se encuentra alcanzada por el principio de reserva de ley.**

Tal cual lo manifiesta Mauricio Alfredo Plazas Vega<sup>113</sup>; no tiene porque considerarse que el principio de reserva de ley sufre algún desmedro o transgresión por la conformación de bloques de integración económica, en el caso específico, por la conformación de la Comunidad Andina. Continúa y menciona:

... La reserva de ley ya no se limita al viejo objetivo de la protección del derecho a la propiedad ni agota sus proyecciones en el control político que puede y debe ejercer la rama legislativa del poder en relación con la actividad de la rama ejecutiva y del estado en general. Hoy a tan importantes expresiones del principio democrático se agrega, y si se quiere se antepone, como aspecto fundamental, la esencial función que la discusión parlamentaria puede cumplir en lo que atañe a la conformación de un sistema tributario justo que verdaderamente consulte la capacidad contributiva de los asociados...<sup>114</sup>

Ahora, desde ese punto de vista, podemos mencionar que pretender argumentar que la vigencia del principio de reserva de ley -en el caso específico- no ha sido cumplida debido a la ratificación de la Decisión 40 de la CAN a través de un Decreto Supremo en un gobierno de facto, puede traer implicancias legales al Estado boliviano en el ámbito supranacional; ya que se estaría incumpliendo un compromiso asumido por el Estado.

---

<sup>113</sup> Plazas Vega, Mauricio Alfredo, Coordinadores César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Buenos Aires – Argentina, Marcial Pons Ediciones, 2008.

<sup>114</sup> op.cit. 114.

En ese sentido y, encontrándonos frente a normas de orden supranacional que deben concurrir con normas internas de los países miembros para, en definitiva, integrar un derecho positivo tributario; debe considerarse la posibilidad de la existencia de un poder tributario concurrente entre la normativa supranacional y la normativa interna.<sup>115</sup>

Es también establecido que los procesos de integración requieren de organismos con facultad y poder de crear Derecho positivo que sea susceptible de aplicarse de manera directa en los países miembros; viniendo ligado a este poder, el cumplimiento del principio *pacta sunt servanda*.<sup>116</sup>, como menciona Plazas Vega "... la regla *pacta sunt servanda*, impide que los países puedan oponer a las disposiciones de Derecho comunitario originario y derivado los preceptos de su Carta Política o de su normativa interna como pretexto para truncar la eficacia de aquéllas..."<sup>117</sup>

Ahora, debe quedar claramente establecido lo expresado por el Art. 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino al mencionar expresamente que las Decisiones del Consejo Andino o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General, serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior; como menciona Mauricio Alfredo Plazas Vega "... el Tratado del Tribunal Andino permitió superar, para bien y con pleno sentido comunitario, el desconcierto y la duda que imperaba en los países de la subregión en torno a los verdaderos efectos de las normas comunitarias. Acaso sea esa regla general de la aplicación directa uno de los más importantes logros de la historia de la integración andina..."<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Este criterio surge como consecuencia de la sentencia de 27 de febrero de 1975 emitida por la Corte de Colombia y que refiere que las normas que expidan los organismos comunitarios tienen fuerza vinculante para los países miembro y sus habitantes, de manera directa, con la posibilidad de modificar su normativa interna. En ese entendido, se expresó que la expresión de poderes reguladores por los organismos comunitarios, en el derecho de integración económica, viene de un traslado de competencias que las partes contratantes le hacen voluntaria e inicialmente, en el tratado constitutivo; de esa manera opera un cambio, una cesión, un tránsito de prerrogativas de lo nacional a lo supranacional.

<sup>116</sup> op.cit 114.

<sup>117</sup> op.cit. 14.

<sup>118</sup> op.cit. 114.

Asimismo, debe considerarse la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Andino de Justicia que menciona "... En cuanto al efecto de las normas de la integración sobre las normas nacionales, señalan la doctrina y la jurisprudencia que, en caso de conflicto, la regla interna queda desplazada por la comunitaria, la cual se aplica preferentemente, ya que la competencia en tal caso corresponde a la comunidad. En otros términos, la norma interna resulta inaplicable, en beneficio de la norma comunitaria..."<sup>119</sup>

Todo lo anterior viene de la mano de considerar una flexibilización del principio de reserva de ley pero, que quede claro, no una transgresión de este principio democrático, sino una flexibilización en el presente caso respecto convenios y normativa para evitar la doble tributación; en el entendido que con la Decisión 40 de la CAN no se están creando o modificando tributos, en consecuencia no se está poniendo en riesgo el derecho a la propiedad de los habitantes de los países miembro, derecho debidamente resguardado por el principio de reserva de ley. Con la Decisión 40 lo único que se pretende es establecer la localización de las bases imponibles, con el fin de establecer la jurisdicción nacional llamada a recaudar los tributos correspondientes y no esencialmente a crear tributos o modificar su estructura. Consideramos que esta Decisión pretende coadyuvar la conformación de un sistema tributario más justo en la Región y, esencialmente a constituir una garantía del cumplimiento del derecho a la propiedad, resguardado por el principio de reserva de ley. En ese sentido, compartimos el criterio asumido por el profesor Plazas Vega que establece "...Esa misma decisión ha regulado, por varios años, la localización de las rentas percibidas por los nacionales de los países miembro en los territorios de los Estados que hacen parte de la Comunidad..."<sup>120</sup> y continúa mencionando "... En este segundo aspecto, nos encontramos ante un cuerpo de disposiciones de *Derecho tributario* que si bien fueron proferidas por un órgano supranacional que no representa a los pueblos de la subregión, pudo y puede aplicarse sin el concurso de una ley, en sentido formal porque no corresponde propiamente a un acto de creación o sustitución de un impuesto, en desmedro del *derecho de propiedad*, del control político parlamentario, de la consulta colectiva de la capacidad contributiva y, en general, de los aspectos fundamentales que orientan el principio *nullum tributum sine lege*..."<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 5-IP-89, Sentencia de 26 de octubre de 1989.

<sup>120</sup> op.cit. 114.

<sup>121</sup> op.cit. 114.

Asimismo, establece de manera clara que “... una regla supranacional para evitar la doble tributación en el seno de los Estados miembro, amparada en el criterio de la tributación en la Jurisdicción de la fuente de la renta, el cual es viable en el ámbito intracomunitario, es esencialmente una garantía para proteger el *derecho a la propiedad* y evitan la arbitrariedad en la creación del Derecho positivo tributario en el orden nacional...”<sup>122</sup>

Esta posición es válidamente asumida por la República del Perú, Estado miembro de la Comunidad Andina y, además, país de residencia de la empresa “TACA PERU”; ya que de acuerdo a una misiva emitida por la Superintendencia Nacional de Administraciones Tributarias – SUNAT, máximo órgano encargado de los tributos sean aduaneros o internos en el país vecino, establece de manera clara respecto la Decisión 578 de la CAN<sup>123</sup>, lo siguiente:

...Ahora bien, cabe indicar que el MEF ha concluido, en base a lo opinado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que la Decisión N° 578 “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” de la CAN tiene aplicación directa en el Perú, sin requerir un procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico nacional, y produce plenos efectos jurídicos desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena...<sup>124</sup>

Continúa y menciona:

...En efecto, el Ministerio de Relaciones Exteriores afirma que dado que el Perú es una Estado miembro de la CAN –organización internacional de naturaleza supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la propia organización y sus órganos- las normas que conforman el

---

<sup>122</sup> op.cit. 114.

<sup>123</sup> La Decisión 578 de la CAN, también ratificada por el Estado Plurinacional de Bolivia, modifica la Decisión 40 de la CAN.

<sup>124</sup> Carta N° 111-2010-SUNAT/200000, de fecha 10 de septiembre de 2010, emitida por la SUNAT y dirigida al Presidente de la Cámara de Comercio e Integración Peruano Ecuatoriana.

Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional...<sup>125</sup>

De esta manera, la SUNAT establece la vigencia plena de la Decisión 578 de la CAN, referida a aspectos relativos a Doble Tributación, estableciendo -además- que esta vigencia no se debe a que la Decisión 578 de la CAN haya pasado por todo el trámite referido a la ratificación de Tratados y Convenios; sino, establece que esta Decisión tiene aplicación directa en la República del Perú; considerando por nuestra parte, que la Administración Tributaria peruana arribó a estas conclusiones luego que el Ministerio de Economía y Finanzas así como el Ministerio de Relaciones Exteriores, consideren de manera acertada que, el tratamiento referido a la Doble Tributación y tratado en la Decisión 578 de la CAN, no necesita incorporarse al derecho interno de ese país, en consecuencia, no existe la necesidad de aplicar el principio de reserva de ley. En ese sentido, manifiestan:

... En ese sentido, de lo anteriormente glosado cabe concluir que, toda vez que la Decisión N° 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina ha sido publicada en la Gaceta Oficial N° 1063, la misma se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional...<sup>126</sup>

Asimismo, debe quedar claramente establecido que la Decisión 40 de la CAN, fue ratificada por la República del Perú, a través del Decreto Ley N° 19535 y, la SUNAT, a través del Informe N° 278-2001-SUNAT/K00000; establece que los beneficios establecidos en la Decisión 40 de la CAN, se refieren a una inafectación del Impuesto a la Renta; aspecto considerado y tratado también en el presente trabajo en lo que respecta a la aplicación en el Estado Plurinacional de Bolivia.

De lo anterior, podemos arribar a la conclusión que la Decisión 40 de la CAN, por tratar aspectos relativos a convenios para evitar la doble imposición en los países miembro, al no crear o modificar tributos, consecuentemente al no afectar el derecho a la propiedad de los habitantes de los países miembro, no estaría

---

<sup>125</sup> *ibid.* 125.

<sup>126</sup> *ibid.* 125.

## CONCLUSIONES

El presente trabajo de investigación, habiendo tomado como objeto de investigación, un caso concreto, arriba a las siguientes conclusiones:

1. Podemos afirmar que la Decisión 40 de la CAN se encuentra plenamente vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia, lo cual puede ser aseverado desde varias ópticas, ya sea abordado desde el punto de vista de que fue ratificada primero con el Decreto Supremo N° 10343 de fecha 07 de julio de 1972, norma legal emitida por un gobierno de facto durante períodos en los cuales no ha funcionado el Parlamento; asumiendo de hecho -el gobernante-, funciones legislativas, emitiendo normas en lugar de leyes. En ese sentido, la validez de los Decretos Ley que no fueron abrogados ni derogados, se la puede encontrar en la “ratio decidendi” de las Sentencias Constitucionales N° 0082/2000, 0018/2003, 0024/2004 y 0021/2005. Pero también podemos señalar que la Decisión 40 de la CAN se encuentra ratificada y aprobada por el Congreso Nacional a través de la Ley N° 1872, cumpliendo y acatando de ésta manera el principio de reserva de ley.
2. Asimismo, podemos afirmar que la Decisión 40 de la CAN se encuentra plenamente vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia; ya que, como se mencionó, las reglas establecidas en esta Decisión para evitar la doble tributación, no corresponden propiamente a la creación o modificación de tributos o de sus hechos imposables o los aspectos sustanciales de todo tributo; en consecuencia, aspectos relativos a evitar la doble tributación, si pueden ser tratados por normas de Derecho comunitario derivado, sin necesidad de incorporarlos previamente a las legislaciones internas de cada país a través de la ratificación efectuada por los Parlamentos; agregando una consideración más, referida a que estos convenios y criterios para evitar la doble tributación, en definitiva, no perjudican al contribuyente, en consecuencia, no afectan su derecho de propiedad, derecho tutelado a través del principio de reserva de ley.
3. La Administración Tributaria realizando una interpretación correcta debió haber reconocido la exclusión en lugar de haber otorgado la exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, pues la obligación tributaria nunca se originó, ya que el hecho imponible no se generó porque su aspecto espacial o territorial no llegó a concretizarse.

4. La Decisión 40 de la CAN, establece en su artículo 4, que los Países miembro como regla aplicarán como criterio de atribución de la potestad tributaria la sujeción económica a través de la fuente productora. Pero, para las empresas de transporte, en el caso que nos interesa de transporte aéreo, los Países miembro, en ejercicio de su poder de imperio, renuncian a su potestad tributaria territorial, dejando de aplicar el criterio de fuente productora, y en lugar de ello adoptan el criterio de sede de negocios, lo cual la denominan bajo la figura del domicilio y que es recogida por el artículo 8 del Anexo I de la misma Decisión 40.
  
5. Lo establecido por el artículo 8° de la Decisión 40, debe ser aplicado en el presente caso, desde que la empresa “TACA PERÚ” se inscribió en el Registro Único de Contribuyentes, sin importar si dicha empresa dio de alta como una de sus obligaciones al Impuesto a las Utilidades de las Empresas. Se arriba a esta conclusión, sin importar si la Decisión 40 establece una exclusión o una exención. En caso que se establezca una exclusión, no importa si la empresa dio de alta o no el impuesto a la renta en Bolivia, no importa si la empresa declaró dicho impuesto y pagó el mismo, lo que importa es la actividad de transporte aéreo de “TACA PERÚ” nunca estuvo alcanzada por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas en Bolivia, es decir, la empresa nunca fue sujeto pasivo de dicho impuesto. Para el caso que se trate de una exención, la Decisión 40 establecería una exención integral, constitutiva y no meramente declarativa, lo cual conduciría a que la empresa “TACA PERÚ”, gozaba de dicha exención desde que la norma la reconoció, sin necesidad de tramitar su formalización ante la Administración Tributaria Boliviana.
  
6. La empresa “TACA PERÚ” bajo cualquier figura: exclusión o exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, no estaba obligada legalmente al pago del mismo, careciendo la Administración Tributaria de Bolivia de legitimación y causa legal para percibir el pago de dicho impuesto, por lo tanto estamos frente a un Pago Indebido, el cual debe ser repetido.
  
7. La Administración Tributaria, debió haber declarado procedente la acción de repetición planteada por la empresa “TACA PERÚ”, ya que el no hacerlo, no solo contradice su propio accionar al haber otorgado la exención del IUE con anterioridad, sino lo que es peor aún, está

contraviniendo lo establecido en la Decisión 40 de la CAN, y por lo tanto puede conducir a que Bolivia sea sujeto de responsabilidad frente al Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

8. La ex Superintendencia Tributaria General no podía pretender desconocer y no aplicar un Decreto Supremo emitido legalmente, ya que de hacerlo, podría estar transgrediendo la presunción de legitimidad que goza toda norma hasta tanto y cuanto el Tribunal Constitucional no la declare inconstitucional a través de una Sentencia. Por lo que consideramos que el Decreto Supremo N° 10343 debió ser cumplido.
9. La ex Superintendencia Tributaria General, al decidir que la Decisión 40 de la CAN no es aplicable en Bolivia, causó un perjuicio a la empresa “TACA PERÚ”, agravando su situación inicial, ya que estaría ocasionando que la exención reconocida por la Administración Tributaria sea revocada y dejada sin efecto legal alguno, con lo cual la ex Superintendencia Tributaria habría transgredido la prohibición de la “non reformatio in pejus”.
10. La ex Superintendencia Tributaria General, al decidir no aplicar la Decisión 40 de la CAN, está desconociendo y por tanto incumpliendo con lo establecido en la Ley N° 1872 de fecha 15 de junio de 1998, la cual ratifica y aprueba el Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, el cual en su artículo 3° establece que las Decisiones de la CAN serán aplicadas de manera directa por los Países Miembros. Con la Ley N° 1872, la Decisión 40 esta siendo aprobada y ratificada tácitamente por el H. Congreso de la República de Bolivia, cumpliendo de ésta manera con el principio de legalidad o reserva de ley para materia tributaria.
11. **Posibles Soluciones:** Como última conclusión, tenemos las siguientes posibles soluciones al problema planteado:

- a)** La empresa TACA PERU, debe fundamentar por ante el Tribunal Supremo de Justicia, la vigencia plena de la Decisión 40 de la CAN.
  
- b)** La empresa TACA PERU debe fundamentar por ante el Tribunal Supremo de Justicia que la Decisión 40 de la CAN establece criterios de no sujeción para las empresas de transporte aéreo a los efectos del pago de tributos.
  
- c)** La empresa TACA PERU debe solicitar al Tribunal Supremo de Justicia, en resguardo de sus derechos que, previamente a la emisión del Auto Supremo correspondiente dentro del Proceso Contencioso Administrativo, efectúe los trámites necesarios para la consulta e interpretación prejudicial obligatoria respecto la Decisión 40 de la CAN, de conformidad con lo que establece el Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, cuyo criterio e interpretación es vinculante al caso concreto.
  
- d)** En caso que el Tribunal Supremo de Justicia no efectúe la consulta e interpretación prejudicial y falle transgrediendo normativa comunitaria, la empresa TACA PERU podrá demandar por ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la acción de incumplimiento de la Decisión 40 de la CAN por parte de Bolivia, con las implicancias establecidas en el Art. 113 de la Constitución Política del Estado Plurinacional conlleva.

## **BIBLIOGRAFIA**

Andueza, J, *El Tribunal del Pacto Andino*, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1986.

Andueza, J, *La interpretación prejudicial y el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena*, Instituto para la Integración de América Latina, El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, INTAL, 1985.

Benitez Rivas, Alfredo, *DERECHO TRIBUTARIO*, El código tributario desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas, La Paz – Bolivia, Edición Azul Editores, 2009.

Crespo de Hernández, C, *Fundamentos Jurídicos del derecho comunitario*, Venezuela, Colegio de Abogados del Estado de Lara, 1995.

Fonrouge, Giuliani, *Derecho Financiero*, Tomo I, Buenos Aires – Argentina, Editorial La Ley, Novena Edición, 2005.

Menéndez Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y Tributario. Parte General*. Lecciones de Cátedra, España, Tercera Edición, Lex Nova, 2002.

Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito – Ecuador, 2007.

Moreno Loayza, G, *El Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena como medio jurídico de solución de controversias*, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1987.

Plazas Vega, Mauricio Alfredo, Coordinadores César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Buenos Aires – Argentina, Marcial Pons Ediciones, 2008.

Ortiz Ahlf, L, *Derecho Comunitario y Derecho Internacional*, Jurídica anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, 2002.

Rivera Santivañez, José Antonio, *Jurisdicción Constitucional*, La Paz – Bolivia, Editorial Kipus, Segunda Edición, 2004.

Sáchica, L, *Introducción al derecho comunitario andino*, Bogotá – Colombia, Editorial Temis, 1990.

Superintendencia Tributaria General, *Memorias de las I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, La Paz – Bolivia, 2008.

Tremolada Álvarez, E, *El Derecho andino en Colombia*, Bogotá – Colombia, Temis, 2006.

Uribe Restrepo, F, *El derecho de la integración en el grupo andino*, Quito – Ecuador, Tribunal de Justicia, 1990.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma, 1992.

Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*; octava edición actualizada y ampliada; Buenos Aires – Argentina; 2002.

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

Decisión 40 de la CAN.

Protocolo Modificadorio del tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

Ley N° 1872 de fecha 15 de junio de 1998.

Código Tributario Boliviano Abrogado (Ley N° 1340).

Código Tributario Boliviano Vigente (Ley N° 2492).

Ley N° 3092 de fecha 7 de julio de 2005.

**Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341).**

**Decreto Supremo N° 10343 de 7 de julio de 1972.**

**Resolución de recurso Jerárquico STG-RJ/0009/2007**

**Sentencia Constitucional N° 0082/2000.**

**Sentencia Constitucional N° 0018/2003.**

**Sentencia Constitucional N° 0024/2004.**

**Sentencia Constitucional N° 0021/2005.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso interno N° 1068.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso interno 0016-AI-1999.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0090-IP-2008.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 3-AI-96. Sentencia de 24 de marzo de 1997.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0118-AI-2003.**

**Consejo Presidencial Andino. Acta de Caracas, mayo 18 de 1991.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0001-IP-1987.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; Proceso 1-AI-2001.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 0093-IP-2008.**

**Jurisprudencia de Justicia de la Comunidad Andina; proceso 5-IP-89, Sentencia de 26 de octubre de 1989.**

**Carta N° 111-2010-SUNAT/200000, de fecha 10 de septiembre de 2010, emitida por la SUNAT y dirigida al Presidente de la Cámara de Comercio e Integración Peruano Ecuatoriana.**