

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



TESIS

**“FORTALECIMIENTO AL RÉGIMEN FISCAL DE
IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN
BOLIVIA”**

Tutor:

Clarems Endara VERA

Maestrante:

GASTELÚ SOTOMAYOR,
Alejandra

2015

AGRADECIMIENTOS

Primeramente agradezco a Dios y a mi hijo Alexander Kiev, por darme la fuerza para seguir adelante en todo momento para la finalización de esta tesis.

Consigno aquí en estas breves líneas mis sinceros y profundos agradecimientos a todas aquellas personas que me han animado y ayudado durante la ejecución de este trabajo, directamente o indirectamente.

La realización de esta tesis ha sido una labor ardua, pero contó con personas maravillosas que forman parte de las piezas que componen este trabajo. Una de las personas más importantes y sin duda la pieza principal para que este trabajo llegase a su realización ha sido mi padre, por su entereza, paciencia, confianza que todo daría cierto al final.

Quiero dejar aquí también mis sinceros agradecimientos al director de esta tesis el Dr. Clarems Endara Vera, no sólo por su mérito como director, más por su esfuerzo, dedicación, paciencia, motivación y la aportación de sus conocimientos para la concretización de ideas y sugerencias, sin las cuales no hubieron sido posibles el desarrollo y tan poco la finalización de este trabajo.

Dejo también las gracias al Dr. Cesar García Novoa de la Universidad de Santiago de Compostela por haberme ayudado sobre todo como un amigo, brindándome desinteresadamente su tiempo, y por sus conocimientos aportados, así como el ánimo dado en todo este proceso que fue fundamental para mi formación académica, profesional y personal.

Finalmente, mis agradecimientos a mi familia que tuvieron orando para la realización así como la finalización de esta tesis pues todos fueron piezas fundamentales para la finalización de este camino largo, Muchísimas gracias a todos.

*“Si clamares a la inteligencia,
y a la prudencia dieres tu voz;
Si como a la plata la buscares,
y la escudriñares como a tesoros,
Entonces entenderás el temor de Dios,
y hallarás el conocimiento de Dios.
Porque Dios da la sabiduría,
y de su boca viene el conocimiento
y la inteligencia”.*
Proverbios 2:3-6

Contenido

CAPITULO I.....	1
1. GENERALIDADES	1
1.1. INTRODUCCIÓN.	1
1.2. ANTECEDENTES.....	3
1.3. DESCRIPCIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO.....	7
1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	9
1.5. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	10
1.6. HIPÓTESIS Y VARIABLES.....	10
1.6.1. Hipótesis.....	10
1.6.2. Descripción de variables	10
Independiente	10
1.7. OBJETIVOS	11
1.8.1. Objetivo General	11
1.8.2. ObjetivoS ESPECÍFICOS	11
1.8. JUSTIFICACIÓN.....	11
1.9. TÉCNICA	13
1.10. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	14
1.11.1. Método JURÍDICO comparativo	14
1.11.2. Método SISTEMÁTICO	15
1.11.3. Método DEDUCTIVO	15
1.11. ALCANCES Y APORTES	15
1.12.1. ALCANCES.....	15
CAPITULO II	16
2. MARCO CONCEPTUAL.....	16
2.1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO	16
2.2. CONCEPTO JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS	17
2.3. POLÍTICA FISCAL TRIBUTARIA.....	17
CAPITULO III.....	18
3. MARCO TEÓRICO Y JURÍDICO.....	18

3.1.	CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.....	18
3.2.	TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES.	18
3.3.	CÓDIGO TRIBUTARIO.	19
3.4.	LEYES.	19
3.5.	DECRETOS Y RESOLUCIONES SUPREMAS.	19
3.6.	DISPOSICIONES POR ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS.....	19
3.7.	ORDENANZA MUNICIPAL.....	20
4.	FUENTES DE CARÁCTER SUPLETORIO	20
4.1.	PODER TRIBUTARIO Y COMPETENCIA TRIBUTARIA	20
5.	INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	21
5.1.	INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA.....	21
5.2.	INTERPRETACIÓN EXTENSIVA	22
5.3.	MÉTODOS GENERALES DE INTERPRETACIÓN	22
5.4.	MÉTODOS ESPECÍFICOS DE INTERPRETACIÓN	23
5.4.1.	FUNCIONAL.....	23
5.4.2.	DE LA REALIDAD ECONÓMICA.....	23
5.4.3.	LITERAL	23
5.4.4.	EVOLUTIVO.....	24
5.4.5.	INTERPRETACIÓN DEL HECHO GENERADOR.....	24
5.4.6.	INTERPRETACIÓN ANALÓGICA.....	24
6.	NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO	25
6.1.	ÁMBITO ESPACIAL DEL PODER IMPOSITIVO	25
6.2.	LIMITACIONES DEL PODER TRIBUTARIO	25
7.	CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS	25
7.1.	GENERALIDADES.....	26
7.2.	OBLIGATORIEDAD	26
7.3.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	26
7.4.	CONSTITUCIONALIDAD	26
7.5.	LEGALIDAD.....	27
7.6.	NEUTRALIDAD	27

7.7.	IGUALDAD O EQUIDAD.....	28
7.8.	SIMPLICIDAD	29
7.9.	SUFICIENCIA	29
7.10.	PROPORCIONALIDAD	30
7.11.	REPRESENTACIÓN.....	30
7.12.	ECONOMÍA	30
8.	SISTEMA DE APLICACIÓN SIMULTÁNEA O INMEDIATA.....	30
8.1.	IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA Y SUS EXCEPCIONES	31
8.2.	TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS	31
8.3.	TEORÍA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS	31
9.	CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	31
9.1.	DIRECTOS	32
9.2.	INDIRECTOS	32
9.3.	FIJO O PER CÁPITA	32
9.4.	PROPORCIONAL	32
9.5.	PROGRESIVO.....	32
10.	DIVISIÓN JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS.....	33
10.1.	IMPUESTOS.....	33
10.2.	TASA	33
10.3.	CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	34
10.4.	PATENTES MUNICIPALES	35
10.4.1.	Comparación entre impuesto y tasa.....	35
10.4.2.	IMPUESTOS sobre los ingresos	36
10.4.3.	CONTRIBUCIONES para la seguridad social.....	37
10.4.4.	IMPUESTO SOBRE LOS BIENES Y SERVICIOS	37
10.4.5.	IMPUESTO sobre el comercio exterior	38
10.4.6.	Otros impuestos.....	39
11.	DEVOLUCIONES.....	40
12.	EFFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS	40
12.1.	PERCUSIÓN.....	41

12.2.	TRASLACIÓN.....	41
12.3.	INCIDENCIA.....	41
12.4.	OTROS EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS.....	42
13.	SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	43
13.1.	SUJETO ACTIVO.....	43
13.2.	SUJETO PASIVO	43
14.	ESTRUCTURA DEL TRIBUTO	44
14.1.	HECHO GENERADOR O IMPONIBLE	44
14.2.	MATERIA IMPONIBLE U OBJETO.....	45
14.3.	BASE IMPONIBLE	45
14.4.	TARIFA O ALÍCUOTA	45
15.	EXENCIONES.....	45
16.	EXCLUSIÓN DEL OBJETO	46
17.	ETAPA GRAVABLE Y FASE GRAVABLE.....	46
17.1.	PERIODICIDAD.....	46
17.2.	EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN	46
18.	DOMICILIO TRIBUTARIO	46
19.	AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO	47
20.	CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA	48
20.1.	INGRESOS NACIONALES	48
20.2.	INGRESOS DEPARTAMENTALES	48
20.3.	INGRESOS MUNICIPALES.....	48
21.	COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA.....	48
22.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).....	49
22.1.	SUJETOS PASIVOS.....	49
22.2.	HECHO GENERADOR.....	49
22.3.	BASE IMPONIBLE	50
23.	RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA (RC-IVA)	52
23.1.	MATERIA IMPONIBLE U OBJETO.....	52
23.2.	BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO	54

23.3.	SUJETOS PASIVOS.....	54
23.4.	BASE IMPONIBLE.....	55
23.5.	RETENCIONES.....	59
23.6.	AGENTES DE INFORMACIÓN.....	60
24.	IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE).....	60
➤	Sujetos pasivos.....	61
➤	Base imponible.....	61
24.1.	DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD BRUTA:.....	62
24.2.	DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA CONTABLE:.....	62
24.3.	DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD NETA O PERDIDA:.....	64
24.4.	OBTENCIÓN DE LA UTILIDAD NETA IMPONIBLE (COMPENSACIÓN O PEDIDA IMPONIBLE).....	66
➤	Exención.....	66
25.	LA EVOLUCIÓN DEL SECTOR DE SERVICIOS.....	67
25.1.	INTRODUCCIÓN.....	67
25.2.	DEFINICIÓN Y CONCEPTOS DE SERVICIOS.....	68
25.3.	UNA HIPÓTESIS SOBRE DESARROLLO DE LA ECONOMÍA DE SERVICIO 70	
25.4.	LOS SERVICIOS Y SU CONSIDERACIÓN EN EL GATS.....	72
25.4.1.	LA DEFINICIÓN DE SERVICIOS EN EL GATS.....	73
25.5.	LOS SEGMENTOS DE SERVICIOS QUE SE CONSIDERAN EXPORTACIÓN	78
	CAPITULO IV.....	81
26.	PROCEDIMIENTOS PARA EXPORTAR SERVICIOS DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA SEGÚN LA LEY DE EXPORTACIONES.....	81
26.1.	SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	81
26.2.	TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA BUQUES REGISTRADOS BAJO BANDERA BOLIVIANA.....	81
26.3.	TRATAMIENTO TRIBUTARIO AÉREO EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.....	82
27.	NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE.....	82
27.1.	LEY 843 DE REFORMA TRIBUTARIA (TEXTO ORDENADO).....	82

27.2.	DS 24051 REGLAMENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE).....	83
28.	NEUTRALIDAD IMPOSITIVA.....	83
28.1.	ACUERDOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	83
28.2.	D.S. 24051 (RIUE).....	84
29.	PRINCIPIOS DE PAÍS DE DESTINO Y DE PAÍS DE ORIGEN EN EL IVA.....	84
29.1.	PRINCIPIO DE PAÍS DESTINO.....	84
29.2.	PRINCIPIO DE PAÍS ORIGEN.....	88
29.3.	EXENCIONES Y LIBERACIONES.....	88
30.	TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN BOLIVIA.....	89
30.1.	NORMAS ASOCIADAS A LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS.....	92
30.2.	EL MÉTODO DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA EN EL IVA.....	93
30.3.	LA LEY N° 843.....	99
30.4.	ASPECTOS GENERALES.....	102
30.5.	IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS.....	103
30.6.	GRAVAMEN ARANCELARIO “GA”.....	103
	CAPITULO V.....	105
31.	APLICACIÓN DEL INCENTIVO FISCA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS	105
32.	EL COMERCIO DE SERVICIOS Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIO EN EL “SISTEMA MULTILATERAL” OMC.....	107
	33. EL COMERCIO Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL SISTEMA REGIONAL.....	111
	33.1. EL MERCOSUR.....	111
	33.2. LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS ENTRE CHILE Y EL MERCOSUR.....	113
	33.3. EXPORTACIONES DE SERVICIOS NO TRADICIONALES EN CHILE.....	114
34.	EL COMERCIO DE SERVICIOS EN LA COMUNIDAD ANDINA (CAN).....	119
	34.1. LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS EN LA COMUNIDAD ANDINA ¹²²	
35.	MODALIDADES DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.....	123
36.	EL PAPEL DEL COMERCIO DE SERVICIOS Y SU IMPORTANCIA.....	126
	36.1. EL POR QUE LIBERALIZAR LOS SERVICIO.....	130

36.2.	VENTAJAS DE LA LIBERALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS	131
37.	LEGISLACIÓN COMPARADA EN ASPECTOS OPERATIVOS E IMPOSITIVOS	133
37.1.	PROGRAMAS DE PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESARROLLADO EN LA REPÚBLICA DE ARGENTINA AL 2015.	133
37.2.	CONVENIOS VIGENTES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LA ARGENTINA Y EL PAÍS IMPORTADOR.	136
37.3.	MODELOS DE CONTRATOS	136
37.3.1.	CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN.....	137
37.3.2.	CONTRATO DE REPRESENTACIÓN COMERCIAL INTERNACIONAL.....	137
37.3.3.	CONTRATO DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA	137
37.4.	PROGRAMAS DE PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESARROLLADO EN PERÚ	139
	Cuadro N° 7. PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS POR MODOS DE SUMINISTRO.....	140
	CAPITULO VI.....	142
38.	DEMOSTRACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN.....	142
	CAPITULO VII	143
	PROPUESTA RESPECTO DE LA “LEGISLACIÓN BOLIVIANA”	143
	Proyecto “Ley para Fomentar la Exportación de Servicios”.....	143
39.	PROPUESTA DEL COMERCIO DE SERVICIOS EN BOLIVIA	143
40.	PROPUESTA “LEY DE PROMOCIÓN DE SERVICIOS INTERNACIONALES”	144
	LEY DE PROMOCIÓN DE SERVICIOS INTERNACIONALES.....	144
	2. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS.-.....	161

FORTALECIMIENTO AL RÉGIMEN FISCAL DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN BOLIVIA

CAPITULO I

1. GENERALIDADES

1.1. INTRODUCCIÓN.

Para desarrollar el presente trabajo es necesario señalar que el régimen tributario de una nación abarca a toda la sociedad y su relación con el Estado es el pago de tributos. La Constitución Política del Estado en su preámbulo señala a un Estado basado en el respeto e igualdad con un fin común que es “Vivir Bien”.

El Código Boliviano Tributario, establece una serie de principios que deben ser observados por los legisladores a la hora de crear normativas. El tema de comercio exterior en servicios es, una actividad económica que ha sido identificada como una de las piezas claves para el desarrollo y crecimiento económico por países en vías de desarrollo. Se ha identificado la exportación de servicios como pieza clave para el crecimiento económico y sostenible.

El mayor activo es el recurso humano. Otras jurisdicciones, como Singapur e India, han basado su modelo de desarrollo económico en la sofisticación de servicios para exportación. Dicha estrategia ha permitido a esas jurisdicciones crecimientos importantes en su producto interno per cápita y aumento en el salario promedio en el sector de servicios para exportación. Para lograr tal crecimiento económico, Bolivia debe crear las condiciones necesarias para incrementar la calidad en los sectores de servicios.

La necesidad de estimular la exportación de servicios ha sido reconocida en distintas normativas de países vecinos. Sin embargo, Bolivia no lo tiene en el enfoque principal de la política pública solo promueve actividades asociadas a la industria de la manufactura.

Es necesario desarrollar legislación enfocada exclusiva y específicamente a la exportación de servicios en una economía globalizada. La política pública que debe tener Bolivia para fomentar la exportación de servicios tiene que estar enfocada en los incentivos contributivos necesarios para desarrollar el crecimiento del peso del sector de servicios en su economía. A su vez, dichos incentivos deben favorecer el desarrollo económico sostenible y la creación de empleo.

Bolivia cuenta con una jurisdicción idónea para convertirse en un gran y sofisticado eje de exportación de servicios. Para lograr los objetivos aquí descritos, la Asamblea Legislativa Plurinacional debería promulgar una “Ley para Fomentar la Exportación de Servicios”.

La exportación de servicios claramente enfrenta oportunidades atractivas en un mercado mundial que presenta perspectivas de expansión rápida en diversos mercados (tanto geográficos como sectoriales). Los países de América Latina como Bolivia, entonces, tienen ante sí la gran oportunidad de ingresar en los distintos segmentos del vasto mundo de los servicios, en búsqueda principalmente de generar divisas y nuevas oportunidades de empleo para sus economías.

Ante este panorama, el presente trabajo tiene como objetivo analizar el tema de comercialización de servicios y sus repercusiones en el mercado interno para ello nos focalizamos en aquellas áreas en las que la exportación es una posibilidad nueva o que se ha potenciado en las últimas décadas (servicios empresariales y profesionales, computación e información, construcción e ingeniería, arquitectura, medicina, publicidad, etc.). Hacia el final, se plantean en base al análisis realizado, algunas recomendaciones de política, que podrían contribuir al diseño en los países de la región de estrategias que apunten a profundizar y consolidar la inserción de los mismos y potenciar los impactos favorables que de ella podrían derivarse.

1.2. ANTECEDENTES

Las exportaciones de servicios han venido creciendo a tasas rápidas en los últimos años en varios países del mundo, exceptuando países como Bolivia¹, cuya tasa de crecimiento referida a servicios se refleja en el cuadro Titulado Comercio de Servicios (% Del PIB)

Este crecimiento ha venido en gran medida motorizado por el incremento del comercio en actividades que antes eran débilmente transables, o no transables, tales como salud, educación, contabilidad, servicios jurídicos y de administración, publicidad e investigación y desarrollo, entre otras.

En paralelo, rubros en donde las exportaciones ya eran relativamente importantes desde hace tiempo, como finanzas o construcción e ingeniería, han visto profundizar su nivel de internacionalización.

Finalmente, industrias “jóvenes” como los servicios de computación y el software rápidamente se transformaron en actividades en donde el comercio internacional juega un rol clave.

¹ Carlos Otalora Urquiza. *Economía Fiscal*. Edit. Plura. p. 211

Cuadro N° 1. COMERCIO DE SERVICIOS (% DEL PIB)

	1980-1984	1985-1989	1990-1994	1995-1999	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
Country name	= 2010		= 2011		= 2012		= 2013	
Alemania	42,3	44,8	45,9	45,6				
Andorra								
Armenia	20,8	23,8	24,6	27,0				
Aruba	61,5	70,8						
Australia	19,5	21,2	21,3	19,9				
Austria	50,7	53,7	53,6	53,5				
Bahamas	40,7	43,4	45,4	42,0				
Bangladesh	16,0	19,9	20,2	19,5				
Bélgica	76,2	81,4	82,2	82,8				
Belice	58,2	60,1	62,5	60,9				
Benin	15,1	14,3	15,3	18,3				
Bolivia	41,2	44,1	47,3	44,2				
Bosnia y Herzegovina	29,1	31,1	30,9	32,0				
Botswana	35,8	45,3	43,5	55,1				
Brasil	10,9	11,9	12,6	12,6				
Cabo Verde	28,9	31,5	34,9					
Camboya	54,1	54,1	62,8	65,7				
Camerún	17,3	18,4	18,8	20,7				
Croacia	37,7	40,4	41,6	42,9				
Dinamarca	49,7	52,9	54,0	54,3				
El Salvador	12,1	12,2	13,5	14,6				
Eslovenia	21,4	22,0	23,4	24,3				
España	14,8	15,7	16,5	17,0				
Estados Unidos	6,5	6,9	6,8	6,9				
Estonia	38,9	41,3	42,7	42,9				
Federación de Rusia	8,2	7,9	8,5	9,5				
Francia	13,5	14,5	16,4	17,3				
Grecia	19,4	20,7	20,6	21,5				

Son varias las razones que están detrás de estas transformaciones. Tal vez las más relevantes entre ellas sean las siguientes:

- 1) La fuerte difusión de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TICs), que redujo notablemente los costos y el tiempo requeridos para generar, procesar, almacenar y transmitir información aún entre localizaciones remotas.
- 2) La globalización de la competencia, que ha implicado un aumento de las presiones competitivas para las grandes empresas y la necesidad de adoptar estrategias, basadas en la reducción de costos, la búsqueda de flexibilidad y la diversificación de mercados.
- 3) La progresiva homogeneización de las prácticas de consumo, producción y organización empresarial a nivel mundial, que se produjo como parte del mismo movimiento globalizador.
- 4) Los procesos de reorganización empresarial que fomentaron las prácticas de tercerización (outsourcing) y la reestructuración de las grandes corporaciones en divisiones especializadas funcionalmente, todo lo cual creó unidades especializadas en la prestación de servicios que antes formaban parte de la dinámica interna de empresas cuya actividad principal estaba en otros rubros.
- 5) El ascenso y plena integración a la economía global de países que disponen de enormes reservas de mano de obra, como China e India.
- 6) Los cambios regulatorios que han tendido a dismantelar barreras previamente existentes para la exportación de servicios en sus diversas modalidades (fundamentalmente, en el seno de los acuerdos en la Organización Mundial de Comercio –OMC).

Estos cambios se vienen intensificando con más velocidad entre las actividades en las economías desarrolladas y consecuentemente han llevado a una nueva localización de las industrias de servicios en países donde posean ventajas comparativas. Estas ventajas pueden ser la disminución de los costos de mano de obra, proximidad del mercado consumidor, condiciones ambientales y otras, que favorezcan la internacionalización de su capital y de continuidad a la demanda en

escala global. Las consecuencias fueron la intensificación post globalización de los movimientos de empresas multinacionales de servicios en dirección a países en desarrollo, principalmente auspiciado por los gobiernos neoliberales.

Dentro de este contexto, en la Ronda Uruguay en la cual se creó la OMC, Bolivia se adhirió al también recién creado acuerdo de los servicios el GATS.

La entrada de Bolivia en el acuerdo (GATS), es importante para esta investigación, pues contribuye al mejor entendimiento y conocimiento del comercio internacional de servicios en Bolivia, analizándolo en profundidad desde una perspectiva histórica y actual, tratando de identificar los principales factores sobre las implicaciones de una mayor liberalización del sector servicios, negociados en el GATS.

La primera cuestión proviene de la necesidad de conocer las políticas públicas llevadas a cabo por Bolivia en el tocante de las exportaciones de servicios. Bolivia es un país básicamente productor y exportador de “commodities” principalmente de materia primas², en las cuales el país obtiene saldos positivos en la balanza de pagos. Esto nos lleva a verificar si las políticas están siendo, solamente, dirigidas a la implementación de las exportaciones de dichas “commodities” dejando a otros sectores como de los servicios sin el debido tratamiento necesario, en contraste con la idea de que en la actualidad es uno de los sectores más dinámicos en las economías.

Segunda cuestión, fue propuesta para lograr visualizar el mercado, a lo mejor, el posicionamiento de los servicios bolivianos en el mercado internacional. Esta visualización es de extrema necesidad para poder llegar a la respuesta principal de este trabajo. Pues con los cambios sufridos por la economía Boliviana, que era una economía basada en la exportación de sus recursos naturales, principalmente

² <http://www.laprensa.com.bo/diario/actualidad/economia/20140309.html>

mineros y gasíferos³, para una economía industrial y de servicios. Entre tanto, como citamos anteriormente, Bolivia sigue siendo un exportador de productos primos con bajo valor añadido. Esta cuestión viene justamente para analizar si el sector servicios puede ser competitivo internacionalmente, y cuales serian los sectores que son competitivos y los que necesitan de implementación.

1.3. DESCRIPCIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

El objeto primordial de estudio, es el tratamiento impositivo a la exportación de servicios contemplado en el sistema tributario boliviano, a la comercialización de servicios.

Esto implica las Leyes 843 y 1606 que son las normas operativistas de la aplicación de los diferentes impuestos vigentes, especialmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), y las categorías de Contribuyentes del Régimen General, Régimen Tributario Integrado y Sistema Tributario Integrado.

Esta investigación se encuentra centrada en realizar un análisis de la normativa nacional para evitar la doble imposición tributaria en la exportación de servicios, ya que tiene un beneficio social e individual para satisfacción personal y Estatal, porque a mayor ingreso mayor el beneficio común. El Estudio analiza la doble tributación, su vinculación con el comercio de servicios profesionales, ya que la aplicación de los tributos no puede hacerse sino de una manera técnica para lograr un resultado neutral aplicando un Principio tributario importante “Neutralidad Impositiva”.

La neutralidad entonces será resultado de otorgar tratamientos iguales a sujetos iguales y desiguales a hechos desiguales. Para ello, los distintos instrumentos

³ http://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa_de_Bolivia

tributarios deben buscar este objetivo, para corregir las distorsiones que se producen con la aplicación de los instrumentos tributarios.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) está considerado como uno de los instrumentos fiscales mejor concebido desde el punto de vista técnico, precisamente porque su neutralidad es alcanzada mediante el conocido mecanismo de créditos vs. Débitos fiscales.

A diferencia de un impuesto tradicional sobre ventas, de corte acumulativo y piramidal, en el IVA la diferencia entre créditos y débitos da como resultado el monto estricto del valor agregado, haciendo que el impuesto efectivo se limite a dicho valor, así resulta neutral porque si bien va a incidir en el precio, este efecto invariablemente hará que todos los sujetos y transacciones alcanzados tributen solamente sobre el valor agregado, independientemente de los valores de las operaciones, la naturaleza de los bienes y los servicios o quiénes son los contribuyentes; inclusive independientemente de las ganancias, dado que la utilidad no constituye el objeto de dicho impuesto y será otro instrumento impositivo que se ocupe de gravarlo.

La homogenización de los tipos impositivos, especialmente en el caso de los impuestos que se trasladan explícitamente al consumidor (indirectos) es fundamental, de ahí que las alícuotas diferenciadas por sector o por tipo de transacción no son recomendables

Nuestro país ha aplicado esta receta de manera estricta, de ahí que no existen sectores económicos que estén sujetos a tasas diferenciales del IVA; salvo los casos del turismo receptivo y del transporte internacional, donde la tasa es cero; sin embargo, por tratarse de exportación de servicios, la solución está en sintonía con la regla de no exportar impuestos.

Se debe velar que la aplicación de los impuestos en servicios implique cargas igualitarias, sin reconocer sectores de privilegio, ello es sinónimo de neutralidad impositiva, que a su vez es un factor clave para auspiciar emprendimientos

económicos en un clima de sana competencia para los agentes económicos, lo cual beneficia en definitiva al consumidor, quien podrá ejercer la libertad de elección respecto a qué producir y qué comprar.

1.4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El hecho generador origina el nacimiento de la obligación tributaria y se perfecciona desde el momento en que se haya completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley, determinado por una situación de hecho; desde el momento en que están constituidas definitivamente, según norma legal aplicable está determinada por una situación de derecho.

En el momento de prestación de servicios nace una obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, cuya cuantificación de la emisión de facturas o documento equivalente determinará la base imponible del Impuesto al Valor Agregado; de esta manera, el contribuyente deberá considerar como débito fiscal.

Las personas naturales que realizan las compras, adquisiciones, importaciones y prestación de servicios, en su condición de contribuyente del régimen general o dependiente, genera un crédito fiscal aplicable según corresponda, al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) y Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), acreditadas con documento oficial. Sin embargo las empresas exportadoras de prestación de servicios, no se benefician con el crédito fiscal, de esta manera, la relación débito-crédito fiscal es aplicable solo para las personas que recuperan el impuesto pagado en el IVA, IUE o RC-IVA según su aplicación.

En la actualidad, el retorno del Crédito Fiscal en los consumidores del mismo, rompe los principios tributarios entre los diferentes tipos de contribuyentes, consumidores y población económicamente activa.

1.5. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

¿Por qué, pese a la evidente demanda creciente de exportación e importación de servicios, Bolivia posee aun una normativa Tributaria desactualizada, la cual impide a nuevos inversionistas incursionar en mencionado campo, debido a la existencia de una doble tributación?

1.6. HIPÓTESIS Y VARIABLES

1.6.1. HIPÓTESIS

La implementación de una nueva normativa Tributaria en la legislación Boliviana, creada con la finalidad de evitar la doble tributación, permitirá la correcta materialización de una eficaz exportación de servicios, dando como resultado un mayor beneficio económico al Estado.

1.6.2. DESCRIPCIÓN DE VARIABLES

INDEPENDIENTE

Nuestra actual legislación Tributaria Boliviana, si bien sufrió modificaciones con el transcurso del tiempo, se puede observar que estas no están totalmente acorde con la realidad jurídica que se encuentra atravesando nuestro país, en el ámbito de las crecientes importaciones y exportaciones de servicios a nivel mundial, puesto que las disposiciones contenidas en dicha norma, obstaculizan una adecuada exportación de servicios.

DEPENDIENTE

Existe deficiencia en las normas para la adecuada exportación de Servicios, ya que estas permiten la doble imposición tributaria; En ese sentido, es necesario desarrollar la exportación de servicios con normativa pertinente y actualizada concordante con la realidad actual, que evite la doble imposición

tributaria, y que permita incrementar la capacidad de competencia de las empresas dedicadas a este rubro, dando como resultado mayor beneficio económico al Estado, por las inversiones posibles en el sector de servicios.

1.7. OBJETIVOS

1.8.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer La Ley de Promoción de Servicios Internacionales, como respuesta a la falta de normativización actualizada y concordante con los intereses del Estado Boliviano, referente al ámbito de las exportaciones de servicios de Bolivia dirigida a mercados internacionales.

1.8.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar, previo análisis jurídico de las normas internas de Bolivia, si estas favorecen al desarrollo de la exportación de servicios.
- Investigar si existe vulneración de las bases fundamentales del principio de la neutralidad impositiva.
- Demostrar mediante el estudio y análisis de la doctrina de la doble imposición tributaria que se efectiviza en la exportación de servicios.
- Plantear que con el respeto de la neutralidad impositiva y un Crédito Fiscal útil, mejorará la calidad de vida para vivir bien, de la población económicamente activa.
- Redactar un proyecto de Ley para devolución de impuestos ya pagados para la exportación de servicios.

1.8. JUSTIFICACIÓN

Nuestro país al igual que el resto del mundo, ha ido evolucionando en todas las áreas de la sociedad y en particular la vinculación del estado con la sociedad en el

mercado internacional, habida cuenta de los cambios estructurales que se han experimentado con la implementación de la nueva Constitución Política del Estado es el momento oportuno para reformular las normas actualizadas y de conformidad con la realidad boliviana.

La investigación que se realiza servirá para conocer si existe la normativa necesaria para el desarrollo de exportación de servicios y así mismo evitar la doble imposición tributaria en la comercialización de servicios en mercados internacionales.

La doble imposición de servicios significaría que se vulnera lo sustentado en los valores de igualdad, inclusión, solidaridad, reciprocidad, igualdad de oportunidades y equidad social, bienestar común, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien previsto en el Artículo 8. II de la Constitución Política del Estado

Para ello es importante conocer si concurren los mismos elementos que establecen cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho imponible y por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.

En ese sentido, si se cumple con esa hipótesis, se debe plantear un instrumento por el cual se devuelva el impuesto pagado dos veces.

El sector de servicios contribuye al crecimiento de la economía mediante la transferencia de tecnología y el mejoramiento de los canales de información. Además, un exportador de servicios se diferencia de un exportador de bienes en que el primero no posee un tangible que pueda utilizar como muestra. Es por esto que su tarea requiere un esfuerzo diferente al que realiza un vendedor de bienes, a lo que debe sumarse un manejo especial de las herramientas de marketing y promoción.

1.9. TÉCNICA

Para el Estado, los tributos son una obligación de pago en dinero que debe efectuar la sociedad, con el objeto de obtener recursos económicos para el cumplimiento de sus fines.

El RC-IVA no es un impuesto recaudador, mas bien, se trata de un impuesto que como su nombre indica complementario al IVA, es decir que su finalidad es de regular Impuesto al Valor Agregado, logrando el comercio formal se desarrolle, por lo tanto se debe convertir este impuesto en recaudador y no solamente regulador.

A manera de antecedentes el RC- IVA surgió con el Decreto 21060 que establece la necesidad de elaborar un nuevo sistema tributario con el objetivo de frenar las altas tasas de inflación y generar mejores condiciones para el crecimiento económico de Bolivia.

En enero de 1986 se inició la elaboración de la reforma impositiva, según los datos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).El nuevo sistema tributario se plasma en la Ley 843, de 20 de mayo de 1986. Junto al RC-IVA se implementan el Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), el Impuesto a las Transacciones (IT) y el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), entre otros. Los agentes de retención de este tributo son los empleadores.

Este impuesto en realidad se constituye en un impuesto a los ingresos personales y fue creado como control sobre el Impuesto al Valor Agregado (de allí su nombre). Este impuesto grava el ingreso personal originado de la inversión de capital, del trabajo o ambos. Es así que grava:

- Sueldos y salarios, jornales, sobresueldos, horas extras, bonos, primas, premios, dietas, viáticos, compensaciones en dinero o especie y otros.
- Anticresis
- Interés por prestamos de dinero o depósitos bancarios
- Honorarios a miembros del directorio de sociedades anónimas.

- Ingresos a personas contratadas por el sector publico
- En las sucesiones indivisas todo los ingresos que generen
- Alquiler de bienes muebles e inmuebles.

Alícuota del RC-IVA.-

La alícuota de este impuesto es el 13% sobre los ingresos que tengan o produzcan la sucesión indivisas y asimismo el 13% sobre el monto de ingresos percibidos.

Según el artículo 1 del Decreto Supremo 24050 existen algunos ingresos exentos de pagar RC-IVA, estos son:

- La distribución de acciones, cuotas de capital provenientes de la reinversión de utilidades a favor de sus acciones o socios.
- Aguinaldos
- Subsidios
- Jubilaciones y pensiones por enfermedad, riesgos profesionales, rentas de invalidez.
- Personas o empresas que paguen otros impuestos que graven ganancias como ser: IUE, IT

Por las características económicas y sociales del Estado Boliviano, es necesario crear una disciplina tributaria, a partir la normativización de la exportación de servicios. De esta manera el Estado tendrá mayores ingresos y habrá mayor beneficio en la sociedad.

1.10. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

1.11.1. MÉTODO JURÍDICO COMPARATIVO

Este método permite comparar variables e indicadores entre las normas objeto de análisis que será empleado en el Marco Teórico, en lo que respecta al desarrollo de la legislación Comparada.

1.11.2. MÉTODO SISTEMÁTICO

Este método permite la elaboración de normas, en las que se sigue un procedimiento previamente establecido ajustado a un orden lógico interno de la norma jurídica.

Se empleara este método porque la investigación culminara con una propuesta en la que se construirá una norma nacional.

1.11.3. MÉTODO DEDUCTIVO

Para obtener conclusiones particulares a partir de una ley dentro del marco jurídico del Código Tributario Boliviano, además parte de lo general a lo particular, por lo tanto partiendo de enunciados de carácter universal, usando instrumentos científicos, se llega a conclusiones de carácter específico.

1.11. ALCANCES Y APORTES

1.12.1. ALCANCES

- La delimitación temática permitirá tomar en cuenta la normativa legal boliviana vigente y las normas legales inherentes al tema, siendo el tema a desarrollar dentro del Derecho Tributario, porque expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las relaciones jurídicas entre el Estado y los ciudadanos.
- La delimitación geográfica, abarca todo el territorio nacional, porque las Leyes son de cumplimiento obligatorio en todo el territorio nacional.

CAPITULO II

2. MARCO CONCEPTUAL

2.1. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO

Los tributos son ingresos públicos de derecho público⁴ que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines⁵.

Es decir, el Estado por el solo hecho de existir, necesita obtener recursos para cubrir adecuada y oportunamente, el gasto público coherente con un moderno y democrático Estado de derecho. La actividad estatal destinada a percibir y utilizar los recursos públicos con la Finalidad descrita de satisfacción de las necesidades públicas, se la conoce como actividad financiera del Estado, la cual se encuentra regida por el Derecho Financiero⁶.

Esta actividad no tiene un fin en sí misma, sino que se trata de una actividad instrumental, tendiente a que el Estado pueda cumplir los fines asignados por la Constitución Nacional. Esta disciplina tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.

⁴ Martín Queralt, J. y otros (2007). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos. p. 79

⁵ <http://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>

⁶ Fernando Cossio Muñoz (1990). *El Sistema Tributario y sus Implicaciones en la reducción de la pobreza*. Cuarta Edición

Entonces el derecho tributario es la rama del Derecho Público que estudia el conjunto de normas y principios que rigen la creación, aplicación y percepción de los tributos.

2.2. CONCEPTO JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS

Son la cuota obligatoria que todos los individuos aportan coercitivamente del monto de su riqueza, para cubrir el costo de los servicios públicos no divisibles. Es también el sacrificio de cada ciudadano por su común participación en la vida. En la propia justificación de la existencia del Estado Asimismo, es la mayor parte cuantitativa de ingresos de derecho público con se nutre la economía de un Estado para la satisfacción financiera de sus necesidades radica la justificación de que sean prestados los medios que le sean necesarios, entre ellos los económicos, para cumplir la misión que en cada momento se vea llamado a cumplir.

Los Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (Art. 9 Código Tributario Boliviano).

2.3. POLÍTICA FISCAL TRIBUTARIA

La política fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener la ocupación plena y los precios estables, en otras palabras, con el propósito de estabilización.

CAPITULO III

3. MARCO TEÓRICO Y JURÍDICO

3.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.

La Constitución Política del Estado, es la norma suprema y consagra el principio de “nullum tributum sine lege”, “no hay tributo sin Ley”, a la igualdad tributaria de la exclusividad parlamentaria sobre legislación impositiva y soberanía fiscal o poder de imposición⁷.

El artículo 323 de la Constitución Política del Estado, hace referencia a cuestiones de política fiscal, indicando que la misma se basa en los principios de capacidad, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria...⁸

El primer Congreso Interamericano de Tributación recomendó se incorpore en las Constituciones de los países americanos ciertos principios acerca de la legalidad tributaria, normas que garanticen la creación y aplicación de tributos y su rol como instrumento.

3.2. TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES.

Los tratados y convenios internacionales, son instrumentos legales que permiten dinamizar la mecánica de comercio internacional principalmente para evitar la doble imposición tributaria y la neutralidad impositiva. Estos tratados y convenios deberán ser aprobados de acuerdo al artículo 258 de la Constitución Política del Estado⁹.

⁷ <http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>

⁸ Art. 323. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia

⁹ <http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>

3.3. CÓDIGO TRIBUTARIO.

Por naturaleza y esencia, toda vez que el Código es una agrupación orgánica y sistemática de todas las normas referentes a la tributación en nuestro país, la parte sustantiva que soporta el ordenamiento jurídico sobre los que se decide y resuelve en ésta materia.

Las disposiciones del Código Tributario son aplicables a todos los tributos de carácter: nacional, departamental y municipal.

3.4. LEYES.

La Ley es la fuente por excelencia del derecho tributario con una primacía sobre las demás normas del ordenamiento jurídico, propio de un Estado de Derecho¹⁰.

3.5. DECRETOS Y RESOLUCIONES SUPREMAS.

Los Decretos Supremos y los Reglamentos los emite el Poder Ejecutivo, son disposiciones emitidas por los entes administrativos como Impuestos Internos y Aduana Nacional, Gobiernos departamentales y municipales que reglamentan cualquier situación que no esté plenamente esclarecido en la propia Ley o su reglamento¹¹.

3.6. DISPOSICIONES POR ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS

Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en el Código Tributario.

¹⁰ <http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>

¹¹ <http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>

3.7. ORDENANZA MUNICIPAL

Son de carácter local, son obligatorias porque emanan de la Ley¹². La Constitución Política del Estado en su Artículo 5, prevé que las tasas y patentes que deben ser aprobadas por la Asamblea Legislativa Plurinacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

4. FUENTES DE CARÁCTER SUPLETORIO

En los casos que el Código Tributario encuentre vacíos legales a la legislación tributaria, podrá recurrir a los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto a las de otras ramas jurídicas que corresponde a la naturaleza y fines del caso particular.

4.1. PODER TRIBUTARIO Y COMPETENCIA TRIBUTARIA

El poder tributario está en el ejercicio del poder de imperio, un elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

En virtud de una Ley no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley, significa someterlo al principio de legalidad. A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina hecho imponible y su acaecimiento en el mundo fenoménico, trae como consecuencia potencial que una

¹² <http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>

persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

El Estado en cuanto a su competencia tributaria es estrictamente fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada.

5. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Las normas tributarias, como todas las leyes en general, tienen distintos métodos de interpretación que generalmente son aceptadas por la doctrina, de las cuales mencionaremos algunas para hacer énfasis de la importancia que debe tener la correcta interpretación de las normas tributarias, porque estas afectan a la economía de los sujetos de la obligación tributaria.

5.1. INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA

Esta interpretación fue planteada en el entendido del significado tributum que por entonces significaba el pago que el vasallo debía pagar al señor a cambio de protección, este concepto hoy está superado, por cuanto el tributo no está dirigido a prestar protección sino tiene por objeto promover el bienestar general, asimismo el concepto de interpretación restrictiva estuvo imperante hasta principios del presente siglo, especialmente por los juristas franceses.

IN DUBIO CONTRA FISCUM. Se señala que toda la ley financiera debe interpretarse en contra del Estado, se funda en un pasaje de Modestino contenido en el Digesto que se resume en la conocida máxima in dubio contra fiscum, pero olvidan que la limitación de sus alcances no permite su aplicación extensiva.

Hay autores que proponen esta corriente entendiendo que toda ley financiera se la debe interpretar en contra del Estado, debiendo favorecer al contribuyente, por cuanto la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad.

5.2. INTERPRETACIÓN EXTENSIVA

Procura que en caso de dudas se deben interpretar las normas tributarias en forma extensiva “in dubio pro fisco” (la duda favorece al fisco), tenga o no algún fundamento válido, también esta teoría está superada por cuanto las leyes tributarias no son diferentes ni tienen preferencias con respecto a otros intereses particulares, aunque el beneficiario sea el propio Estado.

IN DUBIO PRO FISCUM. Del mismo defecto de unilateralidad pero en sentido inverso, adolece la fórmula in dubio pro fisco que caracteriza a la otra posición ideológica mencionada, según la cual, la función judicial debe limitarse a la aplicación con criterio favorable al fisco, de las leyes votadas por los representantes parlamentarios como único medio de mantener la igualdad para evitar excepciones odiosas.

En Roma nacieron disposiciones por las cuales se le ordenaba a los jueces que debían considerar las causas siempre favorables para el fisco. Según esta posición sostiene que en caso de duda se debe interpretar la norma tributaria favoreciendo el interés fiscal más que nada para mantener la igualdad entre los contribuyentes y evitar de esa forma excepciones irritantes.

Este criterio pretende apuntalar los intereses del fisco, lo que traía aparejado un abuso o exceso al fiscalismo exagerado.

5.3. MÉTODOS GENERALES DE INTERPRETACIÓN

Las leyes tributarias son leyes normales y equiparables en su interpretación, a todas las demás normas jurídicas.

5.4. MÉTODOS ESPECÍFICOS DE INTERPRETACIÓN

5.4.1. FUNCIONAL

La unidad e indivisibilidad de la actividad financiera del Estado, es que la norma tributaria debía ser analizada a la luz de cada uno de los aspectos concernientes al fenómeno financiero. Este método sin embargo nunca fue legislado por remitirse solamente a la capacidad contributiva, hecho que es controvertido por cuanto traería incertidumbre al contribuyente que por lo general negará tener dicha capacidad.

5.4.2. DE LA REALIDAD ECONÓMICA

El criterio para distribuir la carga tributaria, surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta, precisamente la realidad económica.

Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo.

El tributo en efecto, se funda en la capacidad contributiva, y ésta es una apreciación política- social de la riqueza del contribuyente.

5.4.3. LITERAL

Se limita este método a declarar el alcance que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical y etimológicamente de sinónimos. Es el caso de las exenciones como se determina en el artículo 8°. I del Código Tributario Boliviano.

5.4.4. EVOLUTIVO

El problema que plantea esta corriente es el de entregar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anteriores a las condiciones sociales económicas políticas éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad debe investigarse según los propugnados de este método cual hubiera sido la voluntad del legislador y que habría dado.

5.4.5. INTERPRETACIÓN DEL HECHO GENERADOR

Se plantea dos tipos de problemas: La validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras formas jurídicas y de las formas de los contribuyentes. La solución de ambos esta rígida por el principio de la prevalecida de la realidad generalmente de naturaleza económica considerando por el legislador al definir el hecho generador determinado en el artículo 8°. II del Código Tributario Boliviano.

5.4.6. INTERPRETACIÓN ANALÓGICA

La analogía significa aplicar a un caso concreto previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante; Por eso, con la analogía no se trata de interpretar lo que el legislador ha dicho para llegar a su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso y agregar la diferencia entre analogías e interpretación, sirve para conocer lo que el legislador ha pensado y conocer lo que habría pensado. (Artículo 8°. III del Código Tributario Boliviano).

La analogía no se identifica por consiguiente con un genuino método exegético sino que consiste, en realidad de un medio de integración del derecho. En otros términos participa de la génesis o creación de las normas como una fuente autónoma.

6. NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO

Conforme al principio de soberanía cada estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo un poder de imperio lo cual implica que el poder de imposición se ejerce dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía del Estado. (Art. 1. Constitución Política del Estado).

6.1. ÁMBITO ESPACIAL DEL PODER IMPOSITIVO

El vínculo jurídico de derecho público entre el sujeto activo y el pasivo de la obligación tributaria, se establece mediante la verificación del presupuesto de hecho y este depende del ámbito espacial dentro del cual ejerce el Estado su poder político en general y la facultad impositiva en particular, no confundible con las demás formas del poder político en materia penal, administrativa o civil.

El Estado manifiesta su poder en actos de coacción sobre la población ubicada en el territorio señalado como el ámbito espacial de su dominio público. Como poder político jurídicamente organizado, el Estado desarrolla su actividad respecto de sus presupuestos de hecho: la población y el territorio. (Art. 2 Código Tributario Boliviano).

6.2. LIMITACIONES DEL PODER TRIBUTARIO

El poder de imposición en el Estado de derecho no se ejerce sin límites. Estos límites son fijados por dos principios fundamentales: El de Legalidad y el de Igualdad.

7. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS

El impacto o incidencia formal, está relacionado con el sujeto pasivo o deudor del tributo, que de acuerdo a la Ley debe soportar la carga del tributo. Sin embargo, la carga del tributo no siempre es soportada por el sujeto pasivo, puesto que mediante el mecanismo de la traslación, este puede incidir efectivamente en otro agente económico,

quien es el que soporta la carga del impuesto. En consecuencia la incidencia efectiva, recae sobre este último. La traslación puede ser hacia delante, hacia atrás o traslación oblicua.

7.1. GENERALIDADES

En los estados democráticos, se considera que nadie puede tener privilegios en esfuerzo de los derechos de los demás habitantes del país, por lo consiguiente no puede haber personas ni sectores o grupos sociales que estén eximidos de aportar su contribución para el mantenimiento del estado, es por esto que es de carácter de generalidad.

7.2. OBLIGATORIEDAD

De este carácter de generalidad se pasa a la obligatoriedad de los impuestos. Como todas las personas habitantes del territorio nacional ingresan necesariamente a formar parte del Estado, además gozan de los servicios públicos organizados y que están mantenidos por el Estado, también todos deben contribuir al sostenimiento de esta institución pagando los impuestos, siempre y cuando se hayan creado legalmente. El pago de los impuestos tiene que ser obligatorio para todos, sea que los quieran pagar o no haya deseo de hacerlo.

7.3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios son reglas sobre las cuales se fundamentan los sistemas tributarios, algunas parten de la Constitución Nacional y otras del Derecho Tributario.

7.4. CONSTITUCIONALIDAD

Las demás leyes se deben subordinar a la Constitución, es la denominada jerarquía de las leyes.

7.5. LEGALIDAD

No hay obligación tributaria sin ley que la establezca y no hay tributo sin ley previa para impedir que la autoridad lleve a cabo actos o realice funciones que no estén expresamente previstos en la Ley, como también limitar a los contribuyentes únicamente a lo que disponga la Ley.

7.6. NEUTRALIDAD

El principio de neutralidad de la tributación, significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos y minimizar así la carga excedente o costo muerto del impuesto. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a regir con menores interferencias los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones, lo que evitaría que se generen distorsiones en la asignación de aquellos recursos. Aquel objetivo de neutralidad no es incompatible con la existencia de tratamientos tributarios diferenciales como lo son, por ejemplo, la aplicación de los impuestos selectivos al consumo o de regímenes de promoción a través de beneficios fiscales. Estas serían formas predeterminadas de obtener efectos discriminatorios por medio de la tributación que faciliten el logro de determinados objetivos extra-fiscales. No obstante, en muchas oportunidades los tributos generan efectos discriminatorios que no son predeterminados ni deseables del punto de vista de la eficiencia económica. Ellos son consecuencia de una inadecuada estructura de aquellos tributos cuya aplicación produce distorsiones tales como conspirar contra los incentivos a trabajar y a asumir riesgos.

Sin duda, la neutralidad de los sistemas tributarios en beneficio de una más eficiente asignación de recursos, es el tema de naturaleza extra-fiscal que tuvo más peso en la orientación de las reformas tributarias realizadas en el marco de los programas de ajuste estructural, con una fuerte inspiración neoliberal.

En estos momentos, y en mayor medida en el futuro próximo, los temas eferentes a la neutralidad de los sistemas tributarios que suscitan más interés, son los relativos a la neutralidad externa.

7.7. IGUALDAD O EQUIDAD

A igual capacidad económica igual tratamiento fiscal y a desigual capacidad económica desigual tratamiento fiscal. Debe haber el reparto equitativo de las cargas públicas.

El principio de equidad a observar en la distribución de la carga tributaria, significa que la misma observe la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los impuestos. Este principio se encuentra establecido en forma explícita en la Constitución de diversos países.

En términos de equidad, se acostumbran diferenciar dos aspectos: la equidad vertical, que consiste en que los individuos reciban un tratamiento diferencial en la medida que presenten un nivel desigual de capacidad contributiva, mayor carga tributaria relativa cuanto mayor capacidad contributiva (progresividad), y la equidad horizontal que se configuraría cuando sobre los individuos con idéntica capacidad contributiva incide igual carga tributaria. Los efectos en términos de equidad vertical del sistema tributario, se derivan de una distribución de la carga tributaria por tramos de ingreso que propicie una redistribución de ese ingreso, haciéndolo más igualitario. Una de las formas de determinar la equidad de la tributación, es verificando la participación relativa en la recaudación de los diferentes tipos de tributo y, con el auxilio de la teoría de la incidencia tributaria, adjudicar a cada tipo de tributo el sesgo regresivo o progresivo correspondiente, para lo cual es importante observar no apenas el tipo de tributo sino también como se encuentran estructurados en la respectiva legislación los gravámenes que se encuadren en el mismo.

7.8. SIMPLICIDAD

El principio de simplicidad del sistema tributario implica, por una parte, propender a que en su composición se integren apenas aquellos tributos que se apliquen sobre bases económicas que manifiesten una efectiva capacidad contributiva y que, al mismo tiempo, permitan la captación de un volumen de recursos que justifique su implantación. Por otro lado, la simplicidad también está referida a la estructura técnica con la que se conforme cada uno de los tributos integrantes del sistema tributario. Esto último estará condicionado en forma inmediata por el grado de desarrollo socio-económico del país de que se trate y, asimismo, por la capacidad de gestión de la respectiva administración tributaria. En todo caso, se trata de dotar a cada uno de los tributos de una estructura técnica que suponga transparencia, en el sentido de que permita el cabal conocimiento de las obligaciones de él emergentes y, además que no genere costos injustificadamente elevados, tanto para el cumplimiento por parte de los contribuyentes como para el control del mismo por parte de la administración tributaria.

7.9. SUFICIENCIA

El principio de suficiencia del sistema tributario se vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar las acciones del Estado, cuyo costo se entiende que debe ser socializado (es decir, compartido por toda la sociedad y no apenas por quienes puedan beneficiarse de ellos), sea para la provisión de bienes públicos que no admiten la aplicación del principio de exclusión, sea por determinaciones de naturaleza política que indican la necesidad de proveer una oferta accesible a toda la población, de bienes considerados básicos o esenciales, por ejemplo, en el campo de la salud o de la educación. Para que el sistema tributario pueda cumplir con ese requisito de suficiencia, debe estar provisto de tributos que presenten características de generalidad. Esa generalidad estará determinada por la naturaleza y amplitud de las bases económicas y de los sujetos pasivos alcanzados por

los impuestos, la cual se verá negativamente afectada por la cantidad de exenciones, objetivas y subjetivas, que se establezcan en los tributos.

7.10. PROPORCIONALIDAD

A mayor capacidad de pago mayor impuesto, pero en términos relativos, porque la tarifa permanece constante pero el monto es mayor a medida que aumenta la base gravable, es decir, ajustada a la capacidad contributiva del tributante.

7.11. REPRESENTACIÓN

Las normas tributarias deben ser aceptadas por todos debido a que son aprobadas por los ciudadanos a través de sus representantes.

7.12. ECONOMÍA

Un tributo no debe tener un costo muy elevado para su recaudo, control y administración.

8. SISTEMA DE APLICACIÓN SIMULTÁNEA O INMEDIATA

El artículo 3° del Código Tributario Boliviano señala la vigencia de las normas tributarias, referidas a la aplicación simultaneidad y vigencia inmediata en todo el territorio del país, una vez publicada la Ley.

Sistema de la Vacatio Legis. En este sistema, la ley no se aplica hasta después de un plazo fijado normalmente en la misma disposición legal. Esta fórmula del Art. 3 del Código Tributario Boliviano que en la segunda parte del párrafo primero dispone alternativamente, "...o desde la fecha que ellas determinen". Ej. La Ley 843 en sus arts. 18, 35, 52, 78 y 87 señalan la fecha en que entrará en vigencia el tributo establecido, difiriéndose de esta manera la eficacia de la ley promulgada; es decir a la fecha en que se publique su reglamento.

8.1. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA Y SUS EXCEPCIONES

El principio de la irretroactividad de la ley tributaria impide que surjan obligaciones impositivas por situaciones o sucesos que pasaron antes de la vigencia de la ley que se transformen estas actividades en hechos impositivos. Si fuese así, se estaría aplicando la retroactividad, por lo tanto se estarían vulnerando los derechos patrimoniales del contribuyente que estaban protegidos por la Ley, además que decaería la confianza de los ciudadanos hacia sus gobernantes.

8.2. TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS

Sostiene que los derechos adquiridos deben permanecer inalterables aun cuando leyes posteriores los regulen de otra forma, aun cuando los desconozcan.

El derecho adquirido se da cuando un gravamen ha sido pagado por el contribuyente conforme a la ley vigente o cuando el gravamen ha sido objeto de determinación expresa por el agente fiscal.

8.3. TEORÍA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS

Esta teoría tiene más aceptación y se refiere a que se cumplió con un gravamen, éste se produce en el momento de los hechos o en el momento de los planes de pago que otorga la administración tributaria. No pueden ser modificados por alguna ley posterior.

9. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Se los denomina imposiciones unilaterales, porque la administración las hace usando de su poder financiero y en ejercicio de la soberanía que ejerce sobre las personas de su jurisdicción y obligatorias, puesto que su pago es exigido coercitivamente.

9.1. DIRECTOS

El impuesto directo es aquel que grava la facultad de los contribuyentes al recaer directamente sobre sus capitales o rentas.

Son los que determinan nominativamente a los contribuyentes, señalan de antemano la cantidad y plazo fijo; alcanzan al verdadero contribuyente en el primer movimiento suprimiendo intermediarios y tienen en cuenta la capacidad de los individuos.

9.2. INDIRECTOS

El impuesto indirecto por lo general se establece en razón del fenómeno de producción, de consumo o de cambio.

Afectan a los contribuyentes por repercusión, refieren a la obligación de contribuir a ciertos actos o consumos y no consideran para nada la capacidad del contribuyente.

9.3. FIJO O PER CÁPITA

Para cada uno de quienes dispone la contribución igual. No es equitativo y prácticamente eliminado de las legislaciones.

9.4. PROPORCIONAL

Señala un porcentaje fijo a la materia imponible sin tomar en cuenta su magnitud o cuantía.

9.5. PROGRESIVO

Aumento o disminuye con la cantidad imponible de acuerdo con escalas previamente establecidas.

10. DIVISIÓN JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS

10.1. IMPUESTOS

(Art.10 Código Tributario Boliviano). Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Por tanto, es la contribución exigida a cada ciudadano por su parte en los gastos del Estado; asimismo, se llama impuesto o contribución a la cuota parte de su fortuna, que el ciudadano pone en las manos del gobierno para atender a las cargas del Estado.

El impuesto podría ser considerado el de mayor importancia, tanto por su potencial recaudatorio como porque es el que guarda mayor afinidad con la utilización de la tributación como instrumento al servicio de otros objetivos que no sean los estrictamente financieros. Se podría distinguir el impuesto de los demás tipos de tributo, en que es el único que se hace exigible por una situación, el hecho generador, que es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Esa situación apenas tiene que reflejar una cierta capacidad de pago del sujeto que en ella se encuadra. Vale decir, que el impuesto se apoya en el criterio de la capacidad contributiva y, a diferencia de los otros dos tipos de tributo, es plenamente ajeno a cualquier posibilidad de asimilación a los precios, en la medida que no existe ninguna obligación de pago vinculada a cualquier forma de bien o servicio recibido por el obligado en forma individualizable.

10.2. TASA

(Art 11 Código Tributario Boliviano).

- I.** Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:

1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
 2. Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.
- II.** No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.
- III.** La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.

Por tanto, tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad, que afecta especialmente al obligado siendo de notar al respecto, que la ultima parte del concepto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una ventaja o beneficio individual, sino tan solo que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido.

La tasa es el tributo exigible por la prestación efectiva o potencial (en el sentido de que si el servicio está puesto a disposición su no utilización no exime del pago), de un servicio individualizado hacia el contribuyente. El ser obligatorio su pago por mandato legal y tener carácter coercitivo, permite diferenciarla de lo que cabría considerar un precio. Generalmente se sostiene que el producto de su recaudación tiene que estar en alguna forma vinculado al financiamiento del servicio que la causa.

10.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

(Art 12 Código Tributario Boliviano). Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de

dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.

Según algunos autores las contribuciones especiales se pueden definir como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado, es decir es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales ejercidas en forma descentralizada o no, y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Se acostumbra a considerar como contribución especial, aquel tributo cuya obligación de pago se deriva de la obtención de beneficios especiales individualizados de la realización de obras públicas, prestaciones sociales y otras actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. Podrían considerarse dentro de esta categoría las contribuciones tales como las contribuciones de mejora, las contribuciones para la seguridad y la previsión social.

Otros autores llaman contribución de mejoras que en algunos casos se incluye dentro de esta clasificación a otras cargas que por su naturaleza son o serían una contribución especial, sino verdaderos impuestos.

10.4. PATENTES MUNICIPALES

El hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de actividades económicas.

10.4.1. COMPARACIÓN ENTRE IMPUESTO Y TASA

La coacción jurídica es categórica general y uniforme. Todo individuo debe pagarlo; si se resiste y el Estado lo advierte, se le obliga por conminación administrativa al comienzo y por acción judicial después, pudiendo llegarse a la violencia material en caso de rebelión, como lo recuerdan diversos hechos históricos. La coacción jurídica actual tiene una base muy firme, en la forma democrática, representativa del Estado y en el sentido económico y social de las leyes.

En principio no son obligatorias. Nadie puede ser obligado a utilizar los servicios ni perseguido porque prescindiera de ellos, aunque al monopolizar el Estado ciertos servicios públicos que imponen tasas, su empleo es forzoso como consecuencia del monopolio y la necesidad. Esta forma indirecta de coacción es muy distinta a la coacción legal que presiona para el cobro del impuesto.

10.4.2. IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS

Que comprende los impuestos aplicados sobre la renta neta real o presunta de las personas naturales y las utilidades de las empresas. También incluye los impuestos aplicados a las ganancias de capital, ya sean obtenidas de ventas de bienes inmuebles, valores u otros activos. Esta categoría se diferencia de los impuestos sobre la renta bruta o las ventas brutas por admitir la deducción de los costos de producción de la renta y, en el caso de personas naturales, de las deducciones y exenciones personales, que personalizan el impuesto. Estos se diferencian en:

- **Renta:** Abarca cualquier impuesto sobre la renta de propiedades, tierras, bienes inmuebles que se apliquen sobre la base de una renta neta presunta como parte del impuesto sobre la renta. También se incluyen los impuestos sobre diversas bases, particularmente sobre la renta o utilidades, y los impuestos a las ganancias de juegos de azar o cualquier otra forma de renta seleccionada.

- **Otros:** Comprende los impuestos recaudados por el gobierno bajo la forma de algún porcentaje de las utilidades provenientes de la extracción de minerales y los pagos de regalías por el desarrollo de esa actividad, también los impuestos cedulares, en base a una lista de tasas de impuestos que varía según el tipo de fuente o actividad de la cual se obtiene la renta.

10.4.3. CONTRIBUCIONES PARA LA SEGURIDAD SOCIAL

Incluye todos los pagos compulsorios hechos por las personas aseguradas o sus empleadores, a instituciones gubernamentales, para obtener beneficios de la seguridad social, cuando esas contribuciones son exigidas en función de las remuneraciones, de la nómina de salarios o al número de empleados, sin consideración si las contribuciones son directamente proporcionales, progresivas o aplicables tan solo hasta un cierto límite de la remuneración.

10.4.4. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES Y SERVICIOS

Cubre todos los impuestos y derechos aplicados a la producción, extracción, venta, transferencia, arrendamiento, o entrega de bienes y prestación de servicios, o con respecto al uso de bienes, o permiso para usar bienes o realizar actividades. El rubro incluye pues impuestos de etapa única o impuestos acumulativos de múltiples etapas, todos los impuestos generales a las ventas, ya sean aplicados a los niveles de manufactura/producción, venta al por mayor o al detalle, impuestos al valor agregado, impuestos selectivos al consumo, así como impuestos sobre el uso de vehículos a motor u otros bienes o permiso para realizar ciertas actividades. Esta categoría incluye todos los impuestos distintos a aquéllos sobre el comercio internacional aplicados a las transacciones en bienes y servicios, sobre la base de características intrínsecas tales como valor, peso, resistencia, etc. Los impuestos recaudados al momento de importación o en la frontera, sin embargo, son clasificados aquí si la obligación tributaria no resulta únicamente del hecho de que los bienes hayan

cruzado la frontera, sino que también es igualmente aplicable a las transacciones o bienes domésticos. Estos se diferencian en:

- **Generales:** Bajo este rubro se incluyen todos los impuestos, distintos a los derechos de importación y exportación, aplicados a la venta, arrendamiento, transferencia, entrega, o producción de una amplia gama de bienes y la prestación de una amplia gama de servicios, independientemente de si los bienes son producidos o importados localmente, e independientemente de la etapa de producción o distribución en la que se aplican los impuestos. Por lo tanto, cubre impuestos acumulativos de etapas múltiples, impuestos al valor agregado, impuestos a las ventas y volumen de negocios. Los ingresos procedentes de los ajustes fronterizos con respecto a tales impuestos, cuando los bienes son importados, se añaden a los ingresos brutos para esta categoría, mientras que no deben deducirse en este apartado los reembolsos de dichos impuestos correspondientes a bienes que son exportados.
- **Selectivos:** Incluye los impuestos aplicados a productos o servicios específicos, o a una gama limitada de productos o servicios, que no son clasificables bajo los impuestos generales, derechos de importación, o derechos de exportación. Los mismos se pueden aplicar en cualquier etapa de producción o distribución y pueden ser liquidados ya sea mediante referencia al peso, resistencia o cantidad del producto, o mediante referencia al valor.

Así, este rubro incluye los impuestos especiales aplicados, por ejemplo, al azúcar, remolacha, fósforos, y chocolates, y los impuestos a diversas tasas sobre ciertas gamas de bienes, así como los aplicados en la mayoría de los países a productos de tabaco, bebidas, gasolina corriente, servicios eléctricos e hidrocarburos.

10.4.5. IMPUESTO SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

Incluye los impuestos contemplados en el arancel de aduanas sobre las mercaderías que componen el comercio exterior y otros tributos asimilables. Estos se diferencian en:

- **Importaciones:** Cubre todos los gravámenes aplicados a los bienes que entran al país. Incluye los gravámenes para fines de recaudación o protección, ya sea sobre una base específica o ad valorem, en la medida en que estén restringidos por Ley a los productos importados. Incluye también otros cargos sobre las importaciones tales como los derechos consulares, cargos por tonelaje, impuestos estadísticos, derechos fiscales, impuestos adicionales que no están basados en la lista de aranceles aduaneros, etc., siempre y cuando la base de tributación sea la importación.
- **Exportaciones:** Los derechos de exportación incluyen todos los gravámenes basados en el hecho de que todos los bienes están siendo enviados fuera del país.
- **Otros:** Se incluyen los impuestos que se aplican a la venta o compra de divisas, o ambos, ya sea a una tasa unificada de cambio o a diferentes tasas de cambio. Los mismos constituyen un gravamen sobre el pago de las exportaciones, importaciones, o invisibles más que un impuesto sobre la importación o exportación misma. Por lo tanto, aquí se incluirían también impuestos sobre las remesas al exterior, si fueren aplicados a la compra de divisas extranjeras para este fin. También incluye esta categoría otros impuestos aplicados a diversos aspectos del comercio y transacciones internacionales, tales como impuestos aplicados exclusiva o predominantemente sobre viajes al extranjero.

10.4.6. OTROS IMPUESTOS

Aquí se incluyen los impuestos aplicados sobre una base o bases distintas a las descritas bajo los rubros anteriores o sobre bases que no podrían ser

consideradas como predominantemente iguales a dichos rubros. También se incluyen impuestos no identificados e intereses y multas cobrados por pago tardío o por omisión del pago de impuestos, pero que no son identificables bajo la categoría de impuesto.

11. DEVOLUCIONES

Las devoluciones de los impuestos retenidos a los asalariados, como también las rebajas sobre los bienes exportados que comprenden el reintegro de los impuestos generales o selectivos al consumo, o derechos de importación previamente pagados, al igual que cualquier reintegro de impuestos (mediante dinero o certificados) deben consignarse en este rubro.

12. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos no representan pagos voluntarios, sino que son obligaciones establecidas en la ley en uso del poder de imperio que le corresponde al Estado. En esa ley se determina específicamente quienes estarán obligados al pago del impuesto en ella establecido, es decir, quienes son los contribuyentes. Sin embargo, es importante tener en cuenta que aun, estando determinado el sujeto pasivo del impuesto, en el sentido de quien debe efectuar el pago que extinga la obligación legal, no necesariamente la carga tributaria correspondiente a ese impuesto recaerá definitivamente sobre el contribuyente designado como tal en la ley.

Tradicionalmente, se diferencia entre quienes son designados por la ley para pagar los impuestos, los contribuyentes de derecho, y sobre quienes recae efectivamente esa carga o, en otros términos, quienes pagan los impuestos, los contribuyentes de hecho. Esto en razón de que los denominados por la ley como contribuyentes, pueden derivar hacia un tercero el peso de la carga a través de los precios fijados en sus transacciones.

12.1. PERCUSIÓN

Cabe entender por percusión la obligación legal de pago del impuesto por el sujeto designado en la respectiva norma, es decir, quien recibe la percusión del tributo es el contribuyente de derecho.

12.2. TRASLACIÓN

El sujeto percutido, cuando el impuesto se aplica sobre transacciones económicas en las que participa más de una parte, puede intentar cambiar los términos en que está dispuesto a contratar y, a través de esos cambios, trasladar la carga del impuesto a la otra parte. En este caso, el contribuyente de derecho continuará respondiendo por el cumplimiento de la obligación legal, pero el peso económico que significa el pago del impuesto ya no recaerá sobre él.

12.3. INCIDENCIA

Habiéndose producido la traslación del impuesto a un tercero, y en la medida que ese tercero no pueda también trasladar el impuesto, nos encontramos con el sujeto que efectivamente, en términos económicos, ha recibido el impacto de la carga tributaria, es decir, con el contribuyente de hecho, que sin estar contemplado como sujeto pasivo de la obligación legal en la respectiva norma, recibirá lo que se denomina la incidencia del impuesto o en otras palabras, quien pagará realmente el impuesto. Es necesario tener presente que la traslación del impuesto es un fenómeno que no necesariamente se dará, puede que por la naturaleza del impuesto o por circunstancias del mercado la traslación sólo pueda realizarse en forma parcial o no se pueda trasladar el impuesto en absoluto. Si el impuesto no se traslada, estaremos ante la identidad del contribuyente de derecho y de hecho. En definitiva, será el mismo sujeto que la ley designara como contribuyente sobre quien pesará el impuesto.

12.4. OTROS EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS

Por su parte, la utilización del instrumental fiscal para generar ventajas o desventajas para ciertas asignaciones alternativas de recursos, tiene que ver con el apoyo que ese conjunto de herramientas puede prestar para la consecución de determinados objetivos. Tratándose de los tributos, estos pueden promover la reasignación de los recursos en forma indirecta en el ámbito del sector privado por medio de dos mecanismos:

- Reducción del ingreso disponible de las empresas y de las personas en proporción equivalente al monto de los impuestos que les corresponden pagar, directa o indirectamente (EFECTO INGRESO)
- Alteración de la estructura de precios relativos de los diferentes bienes y servicios (un impuesto selectivo sobre el consumo de algunos bienes o servicios puede impulsar la demanda hacia otros bienes o servicios sustitutos no gravados), de la retribución del factor trabajo en relación a la del capital (un impuesto sobre el factor trabajo lo encarecerá propiciando un mayor uso de equipos y tecnología), del ahorro frente al consumo (la exoneración de los intereses en cuentas de ahorro incentivará la destinación de mayores ingresos a esas cuentas disminuyendo el consumo) , etc. (EFECTO PRECIO).

Ambos mecanismos (efecto-ingreso y efecto-precio) afectan la asignación privada de recursos al alterar el nivel y estructura de la demanda privada, final e intermedia, en función de los coeficientes de elasticidad-precio (en qué medida la demanda de los bienes fluctúa ante la variación de los precios) y elasticidad-ingreso (en qué medida la demanda de los bienes fluctúa ante la variación de los ingresos) correspondientes a los distintos bienes.

13. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

13.1. SUJETO ACTIVO

Es el ente acreedor del tributo en la relación tributaria (Art. 21 Código Tributario Boliviano) por consiguiente el acreedor del tributo es el Estado a través del Gobierno General que comprende al Gobierno Central, a los Gobiernos Departamentales y los Municipales.

13.2. SUJETO PASIVO

Es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable (Art. 22 Código Tributario Boliviano).

De donde se entiende que es la persona natural o jurídica obligada por Ley al pago del impuesto, en consecuencia es el deudor del gravamen. El Derecho Tributario ha consagrado los conceptos de Contribuyente y de Agente de Retención, indicando en el primer caso que se trata de la persona sobre la cual verifica el hecho generador de la obligación tributaria y en el segundo caso, son las personas que sin tener el carácter de contribuyente, deben por mandato de la Ley, cumplir ciertas condiciones.

La causa ó el fundamento jurídico ultimo de la obligación de los ciudadanos es el de pagar el impuesto, el mismo que radica en los servicios y bienes capaces de satisfacer las necesidades públicas, o sea, de un modo más claro, en los beneficios que por el hecho de pertenecer a la colectividad obtiene el contribuyente directa o indirectamente por medio de los servicios públicos o por virtud de los beneficios que derivan de la vida social.

14. ESTRUCTURA DEL TRIBUTO

Al referimos a cualquiera de nuestros impuestos, es necesario analizar los componentes mínimos que forman parte de la estructura misma del tributo.

14.1. HECHO GENERADOR O IMPONIBLE

Es el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la Obligación Tributaria. (Art.16 Código Tributario Boliviano) además de existir una vinculación tanto con el sujeto pasivo como con el activo. Existen básicamente cinco hechos generadores:

a) Percepción de ingresos

- Por la prestación de servicios en forma dependiente
- Por la prestación de servicios en forma independiente
- Por concepto de colocación de capitales sean estos intereses, rendimientos, dividendos, participaciones y otros.
- Por concepto de resultados, utilidades, regalías y ganancias, provenientes de las actividades comerciales, industriales y de cualquier otro tipo.
- Por alquiler de inmuebles.

b) Gastos de consumo

c) Tenencia de bienes

d) Importaciones

e) Exportaciones

Los tres primeros hechos generadores citados, permiten medir la capacidad de pago de las personas naturales o jurídicas.

14.2. MATERIA IMPONIBLE U OBJETO

Constituye el soporte de la imposición y comprende los elementos que integran el flujo real de bienes y servicios y nominal (ingresos) del sistema económico, así como los factores de producción de tierra, trabajo y capital.

14.3. BASE IMPONIBLE

Es la materia imponible u objeto sometido a imposición y está expresada cuantitativamente ya sea en unidades físicas o sobre el valor. Para que exista base imponible (gravable), necesariamente tiene que existir materia imponible, sin este aquella no existe. (Art. 42 Código Tributario Boliviano).

14.4. TARIFA O ALÍCUOTA

Ambos se aplican sobre la base imponible: La tarifa se aplica sobre la base imponible cuando ésta es fijada en unidades físicas. La alícuota es un porcentaje que se aplica sobre un valor por ejemplo; la alícuota del 13 % del IVA, que se aplica sobre el precio de venta, dando lugar a los impuestos Ad valorem, puesto que se perciben con el arreglo al valor de la base tributaria. (Art. 46 Código Tributario Boliviano).

Impuesto Ad valorem, consiste en porcentajes que se aplican sobre el valor de las mercaderías.

15. EXENCIONES

Es la dispensa de la obligación tributaria establecida por Ley (Art. 19 Código Tributario Boliviano). Este tipo de beneficio constituye el no pago de tributos por mandato de la Ley y se establece por razones de orden social, económico y político.

16. EXCLUSIÓN DEL OBJETO

Se refiere a ciertos flujos reales (bienes y servicios) y nominales (ingresos) del sistema económico, así como factores de la producción (tierra, trabajo y capital), que están fuera del objeto del impuesto por no tener relación con la materia imponible, en consecuencia no están alcanzados por el gravamen. Por tal razón al referirse a ellos se indican que están excluidos del objeto del impuesto. (Art. 50 Código Tributario Boliviano).

17. ETAPA GRAVABLE Y FASE GRAVABLE

Está referida a las diferentes etapas del proceso de producción, distribución y comercialización de los bienes de servicios. De acuerdo al número de etapas pueden ser de etapa única o de etapa múltiple.

Las fases gravables, están relacionadas con el número de veces que el bien o servicio es sometido a tributación. De acuerdo a esta clasificación los impuestos pueden ser monofásicos o plurifásicos.

17.1. PERIODICIDAD

Se determina por el periodo fiscal del tributo a determinar según la aplicabilidad del mismo.

17.2. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN

Esta referida a la extinción de pago del tributo, por medio de pago total o parcial, o alguna otra modalidad de la obligación tributaria. (Art. 51 Código Tributario Boliviano).

18. DOMICILIO TRIBUTARIO

Para efectos tributarios el domicilio, se determina en aquel lugar donde se realiza la actividad económica o productiva dentro del territorio nacional. (Art. 37 Código Tributario Boliviano).

19. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para entender el problema de la autonomía, se debe tener en consideración que cada una de las ramas del derecho, tiende a organizarse de una manera única y a elaborar sus reglas y principios particulares en torno a algunos principios fundamentales.

Autonomía implica la existencia de ciertas particularidades propias que informan y caracterizan un conjunto de normas, diferenciándose claramente del resto del ordenamiento positivo. Ello posibilita la creación y aplicación de institutos y conceptos propios en la materia regulada.

El Derecho Tributario Sustantivo goza de autonomía científica toda vez que posee fines propios que no se oponen a los fines del Derecho (autonomía teleológica), institutos propios (autonomía conceptual o dogmática), uniformes y exclusivos (autonomía estructural u orgánica), que le sirven para integrar sus normas y elaborar sus propios conceptos, diferenciándose claramente de otras ramas de la ciencia jurídica. De tal forma, la ley tributaria se aplica a situaciones y hechos sin necesidad de averiguar cómo son definidos por otras leyes; por su parte, las definiciones dadas por la ley tributaria, son naturalmente indiferentes para otras leyes.

Autonomía no equivale a independencia (“uno universo iure”), así como tampoco implica negar unidad del derecho, por lo cual cabe remitirse al resto del ordenamiento y/o a principios generales propios de una rama diversa, a efectos de integrar los vacíos normativos del Derecho Tributario.

Asimismo, en el ejercicio de tal autonomía, el Derecho Tributario puede considerar contribuyentes a sujetos que no gozan de capacidad en otras ramas del derecho, como el Derecho Mercantil, Laboral o Civil.

20. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

Se establecen las siguientes clasificaciones:

20.1. INGRESOS NACIONALES

- Impuesto al Valor Agregado
- Régimen Complementario al IVA
- Impuesto a las Utilidades de las Empresas
- Impuesto a las Transacciones
- Impuesto a los Consumos Específicos
- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes
- Impuesto a las Salidas al Exterior
- Gravamen Aduanero Consolidado

20.2. INGRESOS DEPARTAMENTALES

- Regalías asignadas por Ley

20.3. INGRESOS MUNICIPALES

- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores
- Impuesto Municipal a las Transacciones

21. COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA

Establece un sistema de distribución del total de los impuestos nacionales en:

- 75% Para el Tesoro general de la Nación
- 20% Para los municipios

- 5% Para las universidades Sobre los ingresos municipales en un 100% destinados al mismo municipio

22. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

El IVA es un impuesto que se graba al consumo y se aplica sobre:

- a)* Venta de bienes muebles situados en el territorio nacional
- b)* Contrato de obras de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuera su naturaleza
- c)* Las importaciones definitivas. En este caso, el impuesto debe ser pagado por el importador al momento del despacho aduanero.
- d)* Las operaciones de arrendamiento financiero (Leasing).

22.1. SUJETOS PASIVOS

Son sujetos pasivos de este impuesto, las personas individuales o colectivas, quienes:

- a)* En forma habitual se dediquen a la venta de bienes.
- b)* Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles.
- c)* Realicen importaciones definitivas.
- d)* Realicen obras, presten servicios o prestaciones de cualquier naturaleza.
- e)* Realicen alquiler de bienes muebles o inmuebles.
- f)* Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.

22.2. HECHO GENERADOR

El impuesto se perfecciona cuando:

- a)* En el caso de ventas o al contado o al crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, dicha entrega deberá estar obligatoriamente respaldada por la factura o documento equivalente.
- b)* En el caso de contrato de obras o prestación de servicios y de otras prestaciones, desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio
- c)* En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de esos bienes de la actividad gravada de los sujetos pasivos, con destino a uso o consumo particular del dueño o socio de la empresa.
- d)* En el momento del despacho aduanero para las importaciones definitivas y despachos de emergencia.
- e)* En el caso de Leasing, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el pago final del saldo o precio al formalizarla opción de compra.

22.3. BASE IMPONIBLE

Está Constituida por el precio neto de venta de bienes muebles, de contrato de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación.

Se entiende por precio de venta, el que resulte de deducir del precio total:

- a)* Las bonificaciones y descuentos hechos al comprador, y
- b)* El valor de envases, debiendo cargarse por separado para su devolución.

En el caso de importaciones, la base imponible está determinada por el valor CIF aduana, más el importe de los derechos arancelarios y cargas aduaneras, así como toda erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero que realizan los importadores. La base imponible, para el caso de las importaciones no incluye el Impuesto a los Consumos Específicos.

Determinación del Impuesto.

La determinación del IVA se la obtiene por la diferencia del DEBITO y el CREDITO fiscal.

Débito Fiscal

Se origina de las ventas y se obtiene aplicando la alícuota del impuesto sobre precio neto de venta y sobre el valor de los contratos de obra y de prestación de servicios y de toda otra prestación.

Se aclara que en el Sector del Turismo Receptivo no se genera un IVA, por considerar esta actividad como exportación de servicios. La dosificación de facturas deben realizarla incluyendo en caracteres sobresalientes la leyenda "SIN DERECHO A CREDITO FISCAL"

Crédito Fiscal

Se origina de las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, y se calcula aplicando la alícuota del IVA sobre el monto facturado por los conceptos señalados anteriormente, debiendo ser necesariamente vinculados o inherentes con la actividad gravada por este impuesto.

Periodicidad

El impuesto resultante, se liquida y se abona sobre la base de la declaración jurada por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

Exenciones

Están exentos del IVA:

- a)* Los bienes importados por miembros del cuerpo diplomático acreditado en el país, o personas o instituciones que tengan dicho status.
- b)* Las mercaderías que introduzcan "bonafide", según el arancel aduanero no mayor a \$us.1000.

- c) Con referencia a las exportaciones, quedan liberadas del débito fiscal, lo cual tiene una equivalencia con el concepto de "tasa cero", pues de esta manera se mantiene el derecho de hacer uso de los créditos.

Alícuota

La alícuota es del 13%, la misma que debe aplicarse al precio final de venta, siendo la modalidad de cálculo por dentro. Por tanto, esto se aplica la existencia de una alícuota nominal y efectiva. Esta se aplica:

- a) Sobre el valor CIF aduana, más el GAC y otros conceptos para las importaciones vía aérea.
- b) Sobre el valor CIF aduana, más el GAC y otros cargos, para las importaciones que no son por vía aérea, en los que el flete de transporte desde la frontera hasta la aduana de destino se hallan desglosados.
- c) Sobre el valor CIF aduana, más el GAC y otros cargos, cuando el transporte de mercaderías se efectúe desde el origen hasta la aduana de destino con factura global y sin desglose de fletes.

23. RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA (RC-IVA)

23.1. MATERIA IMPONIBLE U OBJETO

Son objetos de este impuesto, los ingresos provenientes de La inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores, constituyéndose ingresos cualquiera fuera su denominación o forma de pago:

- a) Alquiler o sub-alquiler de bienes muebles urbanos o rurales.
- b) Alquiler o sub-alquiler de bienes muebles, derechos y concesiones.
- c) Intereses, rendimientos, y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión de capitales.
- d) Sueldos, salarios, jornales, sobresueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos, dietas, gratificaciones, comisiones y otros.

- e)* Honorarios a directores y Síndicos, sociedades anónimas y en comandita, por acciones y los sueldos de los socios de todo otro tipo de sociedades y del dueño de la empresa unipersonal.
- f)* Todo otro ingreso de carácter habitual. Salvo los ingresos señalados en los incisos a, b, c y f, que sean percibidos por las personas sujetas al impuesto sobre las utilidades. No se encuentran comprendidos en el objeto del RC-IVA:
- g)* Las acciones o cuotas de capital provenientes de reinversión de utilidades, que efectúan las sociedades y empresas unipersonales a favor de sus accionistas, socios o del único dueños.
- h)* Los intereses pagados a organismos internacionales e instituciones oficiales extranjeras.
- i)* Aguinaldo de Navidad.
- j)* Indemnizaciones y desahucios, subsidios pre-familiares, matrimoniales y de natalidad.
- k)* Ingresos por concepto de emolumentos, sueldos o asignaciones que persigna los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas.
- l)* Los sueldos y emolumentos que perciban los funcionarios y empleados extranjeros de organismos internacionales, gobiernos extranjeros, con motivo del directo desempeño de su cargo.
- m)* Jubilaciones y pensiones, subsidios por enfermedad, natalidad y riesgos profesionales, renta e invalidez, vejez y muerte y otra clase de asignaciones de carácter permanente que perciba de acuerdo al Código de seguridad Social
- n)* Pensiones vitalicias que perciban del Tesoro General de la Nación y beneméritos de la patria.
- o)* Viáticos y gastos de representación sujetos a rendición de cuenta documentada, debidamente respaldado con facturas de origen nacional o extranjero, siempre que se refieran a gastos relacionados con la actividad de la empresa u organismo que los abonó; si existiera un saldo, el mismo será devuelto.

23.2. BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Son ingresos de fuente boliviana aquellos que provienen de:

- Bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república.
- La realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir ingresos, o hechos ocurridos dentro de los límites del país.

En estos casos no se toma en cuenta la nacionalidad, domicilio, o residencia del titular, o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

En aplicación de este principio se consideran de fuente boliviana, los sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y el personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior.

Asimismo, el personal contratado localmente ya sea por misiones diplomáticas acreditadas en el país, organismos internacionales, gobiernos extranjeros o instituciones oficiales extranjeras, son sujetos pasivos del RC-IV A y a este efecto se los considera contribuyentes independientes.

No son de fuente boliviana y por tanto no están comprendidos en el objeto del RC-IV A, los sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y el personal oficial de las misiones diplomáticas acreditadas en el país.

23.3. SUJETOS PASIVOS

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- a) Las personas naturales o físicas y las sucesiones indivisas.
- b) Los tutores o curadores designados judicialmente que tengan a su cargo la administración de los bienes de los menores o incapacitados.

23.4. BASE IMPONIBLE

Son considerados ingresos, el valor monetario o en especie percibidos por cualquiera de los conceptos señalados anteriormente. Para determinación de la base imponible se procederá de la siguiente forma:

- a)* Contribuyentes en relación de dependencia, como ser los empleados del sector público o privado, del total de las remuneraciones percibidas, deducirán los siguientes conceptos:
- Las cotizaciones laborales al régimen de seguridad social y otras dispuestas por las leyes sociales.
 - Dos salarios mínimos nacionales.

La diferencia entre las remuneraciones y las deducidas señaladas, constituyen la base imponible o de cálculo sobre la que se aplicará la alícuota del 13%.

Contra el impuesto así determinado, se imputarán como pago a cuenta de mismo, los siguientes conceptos.

- b)* La alícuota del 13% correspondiente al IVA contenida en las facturas o documentos equivalentes, presentados por el dependiente en el mes, quien deberá entregar las mismas a su empleador en el formulario oficial hasta el día 20 de cada mes. Las facturas o documentos equivalentes serán válidos, siempre que su antigüedad no sea mayor a 120 días calendario anteriores al día de su presentación ante el empleador, debiendo estar necesariamente emitidas a nombre del dependiente que presenta y firmadas por éste, con las excepciones que al efecto reconozca con carácter general el SIN (Ej. Facturas de luz, agua y teléfonos).

El equivalente a la alícuota del 13%, correspondiente al IVA aplicado sobre el monto de dos salarios mínimos nacionales, en compensación al IVA que se presume, sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras que el contribuyente hubiere efectuado en el período a sujetos pasivos de los

regímenes tributarios especiales vigentes (Régimen Tributario Integrado y Régimen Tributario Simplificado), prohibidos de emitir facturas o documentos equivalente.

Si de las deducciones señaladas anteriormente resultare un saldo a favor del fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que por el RC-IVA, hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del período anterior. Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quien depositará hasta el día del 10 del mes siguiente.

Las liquidaciones del RC-IVA, se realizará por cada dependiente, no pudiéndose compensar los saldos a favor del contribuyente que surgieren en cada caso con los saldos a favor de fisco de otros dependientes.

En los períodos mensuales y en los que no hubiera correspondido retener a ningún dependiente conforme a la aplicación de las normas señaladas, los agentes de retención no estarán obligados a presentar la respectiva declaración jurada.

a) Personas naturales independientes y sucesiones indivisas, anteriormente señaladas.

- Presentarán una declaración jurada trimestral, en la cual consignarán los ingresos percibidos durante cada período fiscal mensual. Determinarán el impuesto del RC-IVA, aplicando el 13% sobre el total de los ingresos del trimestre.
- La alícuota del 13% establecida para el IVA, contenido en las facturas o documentos equivalente originales que se adjuntaran a la declaración jurada del trimestre liquidado en formulario oficial. Las facturas o documentos equivalentes, serán válidos siempre que su antigüedad no sea mayor a 120 días calendario anterior a la fecha de finalización del trimestre que se declara. Debiendo estar necesariamente emitidas, a nombre del contribuyente sujeto del impuesto y firmadas por éste, con las

excepciones que al efecto reconozca con carácter general el Servicio de Impuestos.

- El equivalente a la alícuota del 13% correspondiente al IVA aplicado al monto de dos salarios mínimos nacionales, por cada mes, en compensación al IVA que se presume, sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras de bienes y servicios que el contribuyente hubiere efectuado en el periodo a sujetos pasivos de los regímenes tributarios especiales vigentes, prohibidos de emitir facturas o documentos equivalentes.
- Los saldos actualizados que por el RC-IVA hubieren quedado a favor del contribuyente a fin del trimestre anterior.

Si de las deducciones anteriores existe un saldo a favor del fisco, el contribuyente deberá presentar la declaración jurada trimestral y pagar el impuesto resultante dentro de los 20 días siguientes a la finalización del trimestre correspondiente. La obligación de presentar la declaración jurada trimestral subsiste aún cuando surja un saldo a favor del contribuyente o que durante dicho período no hubiera tenido ingresos gravados, sin perjuicio de incluir en esta declaración jurada el IVA contenido en las facturas de compras de bienes y servicios que se produzcan en el mismo trimestre.

Los trimestres y vencimientos para la liquidación y pago del RC-IVA son los siguientes:

TRIMESTRE	MESES	VENCIMIENTO
03	Enero, Febrero y Marzo	20 de Abril
06	Abril, Mayo y Junio	20 de Julio
09	Julio, Agosto y Septiembre	20 de Octubre
12	Octubre, Noviembre y Diciembre	20 de Enero

b) En los Contratos anticréticos de Bienes muebles o inmuebles suscritos entre las partes, procederán de la siguiente forma:

- **Moneda Extranjera.-** El monto se debe multiplicar por la cotización oficial de esa divisa extranjera, vigente el último día hábil del mes al que corresponde la determinación.
- **Moneda nacional.-** Cuando el contrato anticrético se hubiera pactado en moneda nacional, será el monto original de la operación actualizada mensualmente en función de la variación de la cotización oficial del dólar, con relación a la moneda nacional producida entre la fecha de celebración del contrato y el último día hábil del mes al que corresponde la determinación sobre el que se debe calcular éste impuesto. Sobre el monto del contrato actualizado de acuerdo a lo establecido precedentemente, se calculará el ingreso presunto del 10% anual y del valor así obtenido se imputará a cada mes la duodécima que corresponda, determinándose de ésta forma el ingreso mensual gravado.

Lo dispuesto, es de aplicación tanto para la determinación del impuesto presunto que percibe el propietario del inmueble cuyos frutos han sido cedidos, como para la del ingreso presunto del acreedor anticresista, por el capital entregado.

Cuando el acreedor anticresista entregara en alquiler a un tercero, el inmueble recibido en anticresis se considerará como ingreso al canon que perciba por concepto de alquiler en reemplazo del ingreso presunto indicado en los párrafos anteriores.

La declaración jurada, deberá ser presentada trimestralmente, en los plazos de vencimiento señalados en los párrafos que anteceden.

c) Personas naturales con ingresos como dependientes e independientes, deberán proceder conforme a los dos incisos anteriores. La imputación del

IVA contenido en las facturas o documentos equivalente por la compra de bienes y servicios, será efectuada como pago a cuenta el RC-IVA. Si actúa como dependiente entregará las correspondientes facturas a su empleador adjuntas al formulario oficial y podrá presentar otras junto a su declaración jurada como independiente, Debiendo estar en ambos casos, las facturas emitidas a nombre de quien las presente con las excepciones que al efecto reconozca el Servicio de Impuestos.

23.5. RETENCIONES

Las personas jurídicas, públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado, que efectúen pagos a personas naturales y sucesiones indivisas que no estén respaldados con las respectivas facturas, deberán retener el 13% sobre el monto total de la operación, sin lugar a deducción alguna e empozar dicho monto hasta el día 15 del mes siguiente al de la retención. Los pagos sujetos a retención son por concepto de:

- Alquiler o sub-alquiler de bienes inmuebles urbanos o rurales,
- Alquiler o sub alquiler de bienes muebles, derechos y concesiones.
- Honorarios de Directores y Síndicos, de Sociedades Anónimas y en Comandita y por acciones.
- Otro ingreso de carácter habitual.

Los agentes de retención señalados anteriormente, que efectúen pagos a personas naturales y sucesiones indivisas por concepto de intereses, deberán retener a quienes no acrediten su inscripción en el Número de Identificación Tributaria (NIT) el 13% sobre el monto total del pago, sin lugar a deducción alguna y empozar dicho monto hasta el 15 del mes siguiente al de la retención.

La falta de retención por parte de las personas jurídicas, públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado, hará responsable a las mismas ante el

Servicio de Impuestos Nacionales por los montos no retenidos, haciéndose pasibles a las sanciones establecidas en el Código Tributario Boliviano.

23.6. AGENTES DE INFORMACIÓN

Las personas jurídicas, públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado, que acrediten o efectúen pagos a personas naturales y sucesiones indivisas por concepto de intereses, cuando los perceptores demuestren su inscripción en el NIT, deberán actuar como agentes de retención, suministrando a Impuestos Internos, datos relacionados con:

- Nombre y domicilio del beneficiario del pago
- Número del NIT
- Importe de los intereses o rendimientos pagados y
- Fecha de pago. Esta información deberá elaborarse trimestralmente al último día hábil de los meses de marzo, junio, septiembre, diciembre y presentarse hasta el día 15 del mes siguiente al cierre de cada trimestre.

En el caso de las entidades financieras, esta información deberá mantenerse en los archivos de cada entidad y ser proporcionada en cualquier momento, a requerimiento expreso de la SNII por intermedio de la Superintendencia de Bancos.

24. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE)

➤ Materia Imponible u Objeto

Se obtiene de las utilidades de las empresas, emergentes de estados financieros al cierre de cada gestión anual, preparados de acuerdo a Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado (PCGA).

Se grava a la Utilidad Neta Imponible al cierre de la Gestión, la misma que se la obtiene restando de la Utilidad Bruta los Gastos Necesarios para el mantenimiento y conservación de la fuente.

UNI = UB - GN

Para el caso de los profesionales independientes, se la obtiene mediante presunciones.

➤ **Sujetos pasivos.**

Son sujetos pasivos de este impuesto:

- a)* Empresas públicas o privadas
- b)* Empresas unipersonales.
- c)* Sociedades de hecho
- d)* Sucursales, agencias de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior
- e)* Ejercicios profesionales liberales u oficios
- f)* Empresas Mineras
- g)* Empresas de hidrocarburos
- h)* Empresas de energía eléctrica

Este listado es referencial, no limitativo.

➤ **Base imponible**

Están obligados a presentar declaraciones juradas y cuando corresponda pagar el impuesto:

- a)* Los sujetos pasivos obligados a llevar registros contables.
- b)* Los sujetos que no están obligados a llevar registros contables, debiendo presentar una declaración jurada consignando el conjunto de sus ingresos gravados y los gastos necesarios para su obtención y mantenimiento de la fuente, excepto los gastos personales de los miembros (socios, asociados, directores, etc., en base a los registros de sus libros de compras y ventas IVA, y otros ingresos por intereses de depósitos, alquileres de muebles e inmuebles, etc., determinando la diferencia entre los indicados ingresos y egresos la base imponible del impuesto, previa deducción de los tributos comprendidos en el Art. 14 de D.S. No. 24051.

- c) Las personas naturales que ejercen profesionales liberales y oficios en forma independiente.

24.1. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD BRUTA:

La Utilidad Bruta, es el resultado de la diferencia entre los ingresos o ventas netas y el costo de la mercadería vendida.

$$\begin{aligned} \text{UT. BRUTA} &= \text{INGRESOS} - \text{COSTOS DE BIENES VENDIDOS O} \\ &\quad \text{SERV. PRESTADOS} \\ \text{UB} &= \text{ING} - \text{CBS} \end{aligned}$$

➤ **Ingresos:**

Ventas de bienes o servicios consignados en los Estados de Resultados. Se deducen las devoluciones o anulaciones de las ventas, de esta diferencia se obtiene los ingresos o ventas netas

➤ **Costo de Bienes vendidos o servicios prestados:**

Costo de ventas (valor de inventario inicial) Compras o importaciones de productos finales

Se deducen de la suma de los puntos anteriores el valor de las devoluciones que se hubieran realizado en compras durante la gestión como las anulaciones o rebajas obtenidas de las mismas.

También se deduce el valor del inventario final a fin de obtener el costo de la mercadería vendida.

24.2. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA CONTABLE:

Para determinar la Utilidad Neta Imponible es necesario obtener en primera instancia la Utilidad o Pérdida Contable. Asimismo, definir el concepto de Gastos Necesarios (GN), como a todos los gastos realizados, tanto en el país como en el

exterior vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

Los gastos necesarios que se deben deducir de la Utilidad Bruta para determinar si existe o no utilidad o pérdida contable son:

Derechos. Gastos devengados a favor de terceros (alquileres, regalías, patentes, marcas de fábricas, asistencia técnica, etc.).

Remuneración de factor trabajo. Sueldos, salarios, aguinaldos, gastos de movilidad y remuneraciones, debiendo comprobar que a estos se les haya aplicado el RC-IVA, excepto los aguinaldos. También podrán deducirse la asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa, deportes; en beneficio del personal hasta un tope del 8.33% del total de los salarios brutos de los dependientes consignados en la planilla.

Servicio. Pagos a organismos supervisores o reguladores; cotizaciones y aportes al seguro social u otros seguros; pasajes viáticos, honorarios, etc.

Servicios Financieros. Intereses por deudas locales y sus respectivas actualizaciones, en casos de que no se hubiesen fijado expresamente se presume la tasa no debe ser superior a la tasa de interés activa bancaria promedio del periodo respectivo.

Tributos. El Impuesto a las Transacciones, Impuesto Municipal a las Transacciones, Transmisión Gratuita de Bienes, tasas y patentes municipales.

Gastos Operativos. Consumo de agua, combustibles energía eléctrica y otros servicios.

Diferencia de cambio. Las diferencias de cambio por operaciones de moneda extranjera según la Norma de Contabilidad No 3.

Previsiones, provisiones y otros gastos. Reservas actuariales de vida, reservas para riesgos y otras reservas técnicas. Previsiones para el pago de indemnizaciones.

Previsiones para créditos incobrables. Previsiones para cubrir costos de restauración del medio ambiente.

Depreciación del Activo Fijo. Valor establecido por depreciación del Activo Fijo de la empresa.

Amortización de otros Activos. Activos intangibles.

Otros egresos. Como ser la obsolescencia, pérdidas de activos. No existe en el formulario para la liquidación del impuesto un campo reservado para consignar las donaciones realizadas por la empresa hasta un 10% de la utilidad imponible entonces está sujeto a consulta a la administración tributaria el llenado de este campo para este motivo.

Antes de efectuar las deducciones de la Utilidad Bruta de los conceptos arriba mencionados se le debe adicionar el valor de los ingresos no operacionales como ser Ingresos por depósitos bancarios, rendimientos locales, ajustes por inflación y tenencia de bienes y otros.

24.3. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD NETA O PERDIDA:

Una vez obtenida la Utilidad o Pérdida Contable, para llegar a la Utilidad Neta o Pérdida se la adicionarán los conceptos no deducibles como ser:

- Los retiros del dueño o socio, los gastos personales o de sustento del dueño de la empresa o de los socios y de sus familiares.

Los tributos originados en la adquisición de bienes de capital. Sólo serán computados en el costo del bien adquirido para efectuar las depreciaciones correspondientes.

- Los gastos por servicios personales en los que no se demuestre el cumplimiento del RC-IVA.

- El Impuesto a las Utilidades de las Empresas en el caso que se hubiera considerado como gasto deducible.
- Derechos de llave, marca de fábrica y otros activos intangibles similares que por su adquisición no se hubiera pagado un precio de adquisición.
- Las donaciones y otras cesiones gratuitas efectuadas a entidades que no sean instituciones sin fines de lucro o aquella parte de las donaciones que se efectuaron a entidades sin [mes de lucro que excedieron el 10% del la Utilidad Imponible. Para que las donaciones sean admitidas como deducciones, las entidades beneficiarias de las mismas deberán tramitar su exención ya mencionada anteriormente y estar respaldadas con la documentación que acrediten la recepción de la donación y la conformidad de la Institución beneficiaria. Para su cómputo, las mercaderías se valorarán al precio de costo y los inmuebles y vehículos automotores por el valor que se hubiera determinado de acuerdo a los artículos 54, 55 Y 60 de la Ley 843, según la naturaleza del bien, para el pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores correspondiente a la última gestión vencida.
- Las depreciaciones que hubieran sido consecuencia de revalúos técnicos practicados a partir de la vigencia del Impuesto.
- Las provisiones o reservas que excedan los parámetros y límites establecidos por ley y sus reglamentos.
- El valor de los envases deducido en la base imponible del IVA, por la que se hubiera pagado durante la gestión declarada.
- Multas.
- Intereses pagados por préstamos recibidos del exterior más de 3% de la tasa libor.
- Intereses por préstamos locales que excedan la tasa activa bancaria promedio publicada por el Banco Central de Bolivia.
- Factor agotamiento, para el caso de empresas del sector hidrocarburos.
- Se le debe deducir al resultado obtenido, aquellos conceptos que no son alcanzados por el impuesto como ser los dividendos o particiones que provienen de otras empresas locales o beneficios percibidos del exterior.

24.4. OBTENCIÓN DE LA UTILIDAD NETA IMPONIBLE (COMPENSACIÓN O PEDIDA IMPONIBLE)

A la Utilidad Neta de la gestión se le debe deducir las pérdidas netas de fuente boliviana a fin de obtener la Utilidad Neta Imponible.

Las pérdidas netas de fuente boliviana en el caso de que estas hayan existido.

Las pérdidas que se hubiesen arrastrado de gestiones anteriores.

- **Alícuota** A la Utilidad Neta Imponible se le aplica la alícuota del 25%.
- **Exención.**
 - a)* Prefecturas, Gobiernos Municipales, actividades del Estado Nacional salvo aquellas comprendidas en el Código de Comercio.
 - b)* Utilidades obtenidas por asociaciones, fundaciones o instituciones sin fines de lucro tales como religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, políticas, profesionales, sindicales o gremiales que sean autorizadas legalmente.
 - c)* Intereses a favor de organismos internacionales de crédito cuyo convenio sea notificado por el Asamblea Legislativa Plurinacional.
 - d)* Para estar exenta una institución debe estar expresado en sus estatutos.
 - e)* Que la totalidad de sus ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen a los fines exclusivamente enumerados.
 - f)* Que en ningún caso se distribuyan dichos ingresos y patrimonio directa o indirectamente entre sus asociados.
 - g)* Que en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades del mismo objeto o se done a instituciones públicas.
 - h)* La solicitud de exención para la autorización legal respecto a la exención deberá presentarse dentro de los tres meses posteriores a su inscripción en el padrón del Servicio de Impuestos Nacionales. A la solicitud se deberá acompañar una copia legalizada de los Estatutos acreditando la personalidad jurídica e instrumento legal. Las instituciones que no formalicen este derecho dentro del plazo señalado, estarán sujetas a este impuesto.

CAPÍTULO III

NORMATIVA ACTUAL DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

25. LA EVOLUCIÓN DEL SECTOR DE SERVICIOS

25.1. INTRODUCCIÓN

La evolución seguida en las últimas décadas por las economías y sociedades más desarrolladas ha puesto de manifiesto que los servicios se han convertido en la forma dominante de actividad económica. Un agregado de actividades, que responde genéricamente al nombre de servicios, tiende a concentrar la mayor parte de la ocupación y el valor de la producción en las sociedades más avanzadas.

No obstante, es difícil interpretar correctamente las principales características de lo que se conoce como “revolución terciaria”, aunque sus señas de identidad sean claramente visibles. Por esta razón, el papel preponderante de las actividades de servicios, tanto por su peso relativo dentro de las economías avanzadas como por su estratégico cometido en el funcionamiento de los sistemas productivos más desarrollados no ha tenido un reflejo equivalente en el interés y atención que los economistas han prestado a dicho sector. Esto se explica en parte por la circunstancia de que los servicios estuvieron hasta hace unas décadas considerados como algo secundario en la creación de la renta en las naciones, como señalaron Adam Smith, Fisher y Clark¹³.

La visión de los teóricos sobre la producción terciaria y su valoración se ha desarrollado e incrementado a medida que estas actividades han pasado a ejercer un papel cada vez más relevante en el curso de la expansión económica de las sociedades y particularmente entrelazadas con el proceso de industrialización, que

¹³ SMITH, Adam (2008): La riqueza de las naciones. Traducción Carlos Rodríguez Braun. Alianza Editorial. Madrid; FISHER, A.G. (1939): “Production, Primary, Secondary and Tertiary”, Economic Record, n° 15, junio, p. 24-38 y CLARK, Colin (1940): The Conditions of Economic Progress. Macmillan and Co, Londres.

se intensificó en el siglo XX y asumió mayor velocidad después de la segunda guerra mundial¹⁴.

25.2. DEFINICIÓN Y CONCEPTOS DE SERVICIOS

La tarea de definir y conceptuar los servicios no es sencilla pues bajo el Término servicios se abarca un conjunto heterogéneo de productos y actividades Intangibles que resultan difíciles de englobar en una definición simple. Los servicios también son difíciles de separar de los productos con los que pueden estar vinculados en diversos grados. Así se explica que todavía hoy no sea posible contar con una definición ampliamente aceptada y que únicamente se pueda hablar de aproximaciones.

Durante un largo periodo de la historia del pensamiento económico, los “bienes inmateriales”, como eran llamados los servicios, no fueron tomados en la consideración principal de los afanes de los estudiosos de la realidad social. Adam Smith quizás fue el primero de los economistas que no llegó a destacar la importancia del sector y su contribución económica y social. Con él se iniciará a lo largo del tiempo y por parte de destacado tratadista de lo económico, una tendencia a utilizar un concepto residual de “servicio”. Como afirma Smith (2008).

El trabajo de un empleado doméstico (...) no añade ningún valor a nada (...) El valor de algunas de las más respetadas clases de nuestra sociedad es igual que el de los empleados domésticos, improductivo de cualquier valor, y no determina o da lugar a ningún objeto permanente o mercancía vendible que dure después de ejecutado el trabajo (...) En la misma clase, debemos incluir a miembros del clero, abogados, artistas, payasos, músicos, cantantes de ópera, etc¹⁵

¹⁴ KON, Anita (1992): A Produção Terciária. Editora Nobel, São Paulo.

¹⁵ SMITH, Adam (2008): La riqueza de las naciones..., op.cit., pp. 425.

Adam Smith consideraba improductivas las actividades de servicios, fundamentando sus ideas en cuatro argumentos: (a) los servicios no producen resultados reales y visibles, que representen riqueza; (b) los servicios derivan o son accesorios de los bienes, resaltando el hecho de que, al no producir bienes, casi no hay necesidad de la prestación de servicios; (c) los servicios, en general, son prestados internamente por los productores o por los vendedores ligados a la empresa, y no representan una rama de actividad que generase riqueza; (d) siendo los servicios invisibles y temporales, son insignificantes comparados con los bienes.

Sin embargo, varios organismos internacionales se reunieron en 2003 para confeccionar un manual técnico sobre servicios. Siguieron los criterios propuestos en el Sistema de Cuentas Nacionales de 1993, en el que se define la expresión servicios del siguiente modo:

*Los servicios no son entidades independientes sobre las que se pueden establecer derechos de propiedad; asimismo, no pueden intercambiarse por separado de su producción. Los servicios son productos heterogéneos producidos sobre pedido que generalmente consisten en cambios en las condiciones de las unidades que los consumen y que son el resultado de las actividades realizadas por sus productores a demanda de los consumidores. En el momento de concluir su producción los servicios han sido suministrados a sus consumidores.*¹⁶

Los servicios se han contemplado como productores de productos intangibles y perecederos (dado que son consumidos en el acto de la producción y no pueden ser almacenados); pero, en ciertos casos como el de una obra de teatro, los efectos del servicio pueden ser disfrutados por el consumidor durante mucho tiempo después

¹⁶ Los organismos aquí citados destacamos la United Nations (UN), UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), World Trade Organization (WTO) y International Monetary Fund (FMI) que en el año señalado desarrollaron un manual para las estadísticas del comercio internacional de servicios que puede ser consultado en: UN (2003): Manual de Estadísticas del Comercio Internacional de Servicios. Ed. UN, UNCTAD, OECD, WTO, IMF, Ginebra, pp. 6. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/2404428.pdf>

de su producción. Por otro lado, en otros casos existe un alto contacto entre consumidor y productor (físicamente o a través de constante comunicación remota) y frecuentemente el consumidor participa en el proceso de producción del servicio (clases de gimnasia, restaurantes). De esa forma las actividades no siguen obligatoriamente un régimen rígido establecido. La mayoría de las veces obedecen a la demanda momentánea del consumidor; pero en otros casos como la mayor parte de los servicios públicos, están disponibles para el usuario continuamente, incluso cuando no son directamente utilizados.

25.3. UNA HIPÓTESIS SOBRE DESARROLLO DE LA ECONOMÍA DE SERVICIO

El sector servicios históricamente, como hemos señalado, ha estado transicionalmente marginado en el estudio de la economía. Pero, sin duda, la expansión de la Economía de Servicios constituye uno de los cambios más importantes registrados en las economías mundiales a partir de la segunda mitad del siglo XX. Anteriormente, hemos de insistir en que sus actividades eran consideradas como "no productivas" y definidas como residuales, es decir, todas las referentes a lo que no pertenece a la industria o a las actividades agrícolas. Sin embargo, el crecimiento de la participación de sector servicios en la cifras de empleo de las economías nacionales y el valor añadido por el mismo, junto con la aparición y desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación como un vector para la innovación en otros sectores de la economía, han llevado a una mejor comprensión de las especificidades de las actividades de servicios y a que estos ganaran más prestigio en el orden académico de la economía.

Cabe señalar así que el sector servicios ha ido adquiriendo una importancia creciente dentro de la economía mundial. Ha de resaltarse nuevamente su importancia para la generación de empleo especialmente en actividades novedosas. Ha de destacarse que las empresas de esta rama están involucradas directamente en la revolución tecnológica propiciada por las Tecnologías de Información y

Comunicación (TIC), que son, sin duda, un sector muy heterogéneo, que incluye pequeñas y grandes empresas. A la vez, es un campo de estudio que todavía está en vías de investigación.

Esta opinión negativa sobre el sector servicios ha esbozado sus orígenes, a partir de las obras de los economistas clásicos. Como apunta D. S. Meirelles (2006), “Adam Smith no consideró las actividades de servicios como productivas, sino de baja rentabilidad”¹⁷. Para esta autora, Karl Marx avanza significativamente en relación a Smith, porque considera que todos los servicios cuyo proceso de producción se den sobre la base de producción capitalista son productivos, independientemente de que los resultados de este proceso sean tangibles o intangibles. Ahora bien, para los utilitaristas, a su vez, todos los servicios, como creadores de valor, son considerados productivos. También señala A. Kon (2004)²⁴ que la visión keynesiana define cualquier actividad que merezca una recompensa monetaria como útil y productiva. La visión schumpeteriana considera que los servicios son complementarios y relevantes para el consumo, siendo este último el objetivo principal de la producción y, por tanto, esencial para la actividad productiva.

Como resumen de estas opiniones de autores de los siglos más recientes, habríamos de destacar que no es preciso esforzarse en señalar que hasta no hace mucho tiempo los estudios económicos habían considerado que el sector servicios tenía muy escasa relevancia en la economía de los países. Muchos autores defienden la idea de que los recursos empleados en el sector servicios no generan el mismo grado de desarrollo económico que los empleados en las manufacturas, pues serían menos productivos e implicarían menores rendimientos.

Sin embargo, en la corriente que defienden a los servicios se encuentra Karl Marx porque considera que todos los servicios cuyo proceso de producción se den sobre la base de producción capitalista son productivos, independientemente de que los

¹⁷ MEIRELLES, D. S. (2006): “O Conceito de Serviços...”, op.cit., pp. 121.

resultados de este proceso sean tangibles o intangibles. La visión schumpeteriana considera que los servicios son complementarios y relevantes para el consumo, siendo este último el objetivo principal de la producción y, por tanto, esencial para la actividad productiva.

Como resumen de estas opiniones de autores de los siglos más recientes, habríamos de destacar que no es preciso esforzarse en señalar que hasta no hace mucho tiempo los estudios económicos habían considerado que el sector servicios tenía muy escasa relevancia en la economía de los países. Esta opinión, como hemos visto, se ha modificado y hoy, en cambio, se atribuye al mismo un papel destacado.

25.4. LOS SERVICIOS Y SU CONSIDERACIÓN EN EL GATS¹⁸

En el ámbito global, es reciente la inclusión del tema servicios en la agenda del comercio internacional. Fue al final de la Ronda Uruguay cuando se llegó a un acuerdo internacional de servicios: el GATS (General Agreement on Trade in Services), mientras que anteriormente los servicios eran tratados como las tradicionales negociaciones de bienes de forma bilateral.

La fuerte presión de los países desarrollados liderados por los Estados Unidos para incorporar al GATT el tema de los servicios iría cambiando la situación. Durante la Ronda Uruguay¹⁹, los países desarrollados mantuvieron posiciones acerca de la necesidad de incluir el tema servicios en la estructura multilateral del comercio. Según Barbosa y Jakobsen (2006)²⁰ y Horta; Souza y Waddington (1998)²¹, los países desarrollados encontraron la fuerte reacción de los países en desarrollo, que

¹⁸ El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS o GATS - General Agreement on Trade in Services, en inglés) es, de momento, el único conjunto de normas multilaterales que regula el comercio internacional de servicios. Fue negociado en la Ronda Uruguay, en respuesta al enorme crecimiento de la economía de servicios a lo largo de las tres décadas previas a la reunión, y al mayor potencial de comercialización de los servicios fruto de la revolución de las comunicaciones.

¹⁹ La Ronda Uruguay, la octava negociación multilateral del comercio, tuvo su inicio en 1986 y concluyó a finales de 1994, siendo sustituido el GATT por la OMC (Organización Mundial del Comercio).

²⁰ BARBOSA, A. F. y JAKOBSEN, K. (2006): OMC, Negociações de Serviços e os Riscos..., op.cit.

²¹ HORTA, M. H., SOUZA, C. F. y WADDINGTON, S. C. (1998): “Desempenho do setor de serviços brasileiro...”, op.cit.

se organizaron en un grupo de diez países, llamado “Grupo de los Diez” o G10²², liderado por Brasil e India, que temían una posible pérdida de soberanía y de libertad de acción para regular la producción y la comercialización de estas actividades en conformidad con sus objetivos políticos específicos.

El G10 no logró impedir la inserción del tema de servicios en la agenda de la OMC, creada tras la Ronda Uruguay, si bien lograron la separación de los acuerdos. A partir de primeros de enero de 1995 el GATS (General Agreement on Trade in Services) o AGCS (Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios) entró en vigor al lado de otros acuerdos multilaterales, especialmente el relativo a mercancías (GATT).

25.4.1. LA DEFINICIÓN DE SERVICIOS EN EL GATS

En la Parte I, arts. 1, 2, del GATS, se define el comercio internacional de servicios en términos más amplios, como el “suministro de servicios”. Comprende con ello la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de servicio. Su artículo I.3b define el término “servicios” como todo servicio de cualquier sector, excepto los servicios suministrados en ejercicio de las facultades gubernamentales, y en el I.3c se define como “servicios suministrados en el ejercicio de las facultades gubernamentales” aquellos servicios que no se suministren en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios.

Surgen los cuatro modos de suministro que a continuación se enumeran:

I) Modo 1 – “El suministro de un servicio desde el territorio de un Miembro al territorio de otro Miembro”. Esta modalidad se denomina de suministro transfronterizo de servicios. Podría decirse que es una de las formas más

²² El G10 está compuesto por los siguientes países: Brasil, Cuba, Egipto, India, Yugoslavia, Nicaragua, Nigeria, Perú, Kenia y Zimbabue.

directas de comercio de servicios, comparable a los movimientos de mercancías. Es el propio servicio el que cruza las fronteras, no existiendo traslado del prestador ni del consumidor. Se pueden mencionar en este orden los siguientes ejemplos: el asesoramiento jurídico, el financiero, a través de algún medio de comunicación (correos), de telecomunicaciones (Internet), programas de televisión, películas cinematográficas, software de informática, transporte internacional, etc.

- 2) Modo 2 – “El suministro de un servicio en el territorio de un Miembro a un consumidor de servicios de otro Miembro”. Denominado consumo en el extranjero o también acercamiento o movimiento del consumidor. Se refiere a otra manera directa de comercio, en la que es el consumidor el que atraviesa las fronteras. Corresponden a esta modalidad: viajes de turismo, asistencia médica, estancia en centros de enseñanza, reparación de embarcaciones en el extranjero, etc.
- 3) Modo 3 – “El suministro de un servicio por un proveedor de un Miembro mediante la presencia comercial en el territorio de otro Miembro”. Esta modalidad, definida por los conceptos de presencia comercial, es quizás una de las formas que requieren mayor atención a los efectos de las negociaciones. En efecto, en el Acuerdo se hace referencia a la presencia comercial como “cualquier establecimiento comercial o profesional, constituido, adquirido, a través del mantenimiento de una persona jurídica, como así también la creación o mantenimiento de una sucursal u oficina de representación, para prestar el servicio en el territorio de otro Miembro”. Este modo comprende la presencia en el mismo lugar del proveedor y consumidor. Como ejemplos podemos mencionar la creación de una sucursal de una compañía de seguros o el establecimiento de una filial.
- 4) Modo 4 – “El suministro de un servicio por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia de personas físicas en el territorio de otro Miembro”. Se denomina presencia de personas físicas. En esta modalidad es el proveedor el que se traslada al lugar del consumidor, ya

sea porque las personas físicas sean proveedoras de servicios, o bien sean empleadas de empresas proveedoras de servicios. También podría darse en forma conjunta este modo con el modo 3. Ejemplos: empresas que realizan trabajo en otro país, trasladando parte de su personal para la ejecución del mismo.

Por otra parte, resulta necesario para precisar los términos anteriores hacer mención a una serie de conceptos definidos en el Acuerdo en su Parte VI. Así su Artículo XXVIII, describe como "suministro de un servicio" que abarca la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio; como "presencia comercial" que significa todo tipo de establecimiento comercial o profesional, a través, entre otros medios, de una persona jurídica, una sucursal o una oficina de representación (tema relacionado a los inmateriales); como "sector" de un servicio significa, uno o varios subsectores de ese servicio, o la totalidad de ellos, según se especifique en la Lista de un Miembro y la totalidad de ese sector de servicios, incluidos todos sus subsectores; como "proveedor de servicios" toda persona que suministre un servicio; "consumidor de un servicio" es quien recibe o utiliza ese servicio. El texto realiza una distinción entre personas físicas y jurídicas, entendiendo ésta como cualquier entidad jurídica organizada de acuerdo a la legislación establecida, de propiedad privada o pública, con o sin fines lucrativos, incluyendo sociedad de capital, consorcio, sociedad personal, empresa conjunta, empresa individual o asociación.

Así, a efectos de estructurar el comercio de servicios, los miembros de la OMC utilizan habitualmente un sistema de clasificación que comprende 12 sectores de servicios básicos que se encuentra en el documento (MTN/GNS/W/120) de la OMC (1991)²³ y sus correcciones y añadidos:

²³ OMC (1991): Multilateral Trade Negotiations the Uruguay Round. Group of Negotiations on Services. Services Sectoral Classification List. Document MTN/GNS/W/120, 10 July.

- 1) Servicios prestados a las empresas (incluidos los servicios profesionales y de informática).*
- 2) Servicios de comunicaciones.*
- 3) Servicios de construcción y servicios de ingeniería conexos.*
- 4) Servicios de distribución.*
- 5) Servicios de enseñanza.*
- 6) Servicios relacionados con el medio ambiente.*
- 7) Servicios financieros (incluidos los relacionados con los seguros y los bancarios)*
- 8) Servicios sociales y de salud.*
- 9) Servicios de turismo y relacionados con los viajes.*
- 10) Servicios de esparcimiento, culturales y deportivos.*
- 11) Servicios de transporte.*
- 12) Otros servicios no comprendidos en los demás epígrafes.*

Estos sectores se subdividen a su vez hasta llegar a un total de unos 155 subsectores. Con arreglo a este sistema de clasificación, cualquier sector de servicios puede ser incluido en la Lista de compromisos de un Miembro con respecto a sus obligaciones específicas de acceso a los mercados y de trato nacional. Cada Miembro de la OMC ha presentado una lista de este tipo en el marco del GATS, y es importante resaltar que esta clasificación no puede ser considerada como definitiva, pues uno de los temas en discusión en la Ronda de Doha²⁴ incluye el tema de la clasificación del sector servicios, pudiendo la actual sufrir alteraciones.

Entre tanto, hay una sola excepción específica de un sector a la cobertura por lo demás amplia del Acuerdo. De conformidad con el Anexo sobre Servicios de Transporte Aéreo del GATS, sólo están incluidas las medidas que afectan a los servicios de reparación y mantenimiento de aeronaves, a la venta y

²⁴ La Ronda de Doha es una de las negociaciones multilaterales para la liberalización del comercio internacional, que veremos en el capítulo 4 con mayor profundidad.

comercialización de los servicios de transporte aéreo y a los servicios de sistemas de reserva informatizados (SRI). Se excluyen las medidas que afectan a los derechos de tráfico y los servicios directamente relacionados con su ejercicio. Esta exclusión está sujeta a un examen periódico. Correspondencia entre los modos de suministro y los campos estadísticos

Cuadro N° 2. MODOS DE SUMINISTRO DE SERVICIOS – O.M.C²⁵.

MODO DE SUMINISTRO	CAMPOS ESTADÍSTICOS PERTINENTES	DEFICIENCIAS
Modo 1: Suministro transfronterizo	Balanza de pagos: servicios comerciales (excluidos los viajes y los servicios de construcción)	La balanza de pagos no permite separar los modos 1 y 4
Modo 2: Consumo en el extranjero	Balanza de pagos: Viajes	<ul style="list-style-type: none"> • La categoría de los viajes también contiene bienes y no está subdividida en las diferentes categorías de servicios que consumen los viajeros • Algunas transacciones relacionadas con este modo de suministro figuran también en otras categorías de la balanza de pagos
Modo 3: Presencia comercial	Estadísticas sobre el comercio de servicios de filiales extranjeras Balanza de pagos: datos sobre la IED (información complementaria) Balanza de pagos: servicios de construcción	<ul style="list-style-type: none"> • Muy pocos países compilan datos sobre el comercio de servicios de filiales extranjeras • Las estadísticas sobre la IED abarcan en su conjunto más amplio y no solamente las empresas controladas (mayoría) No están distribuidos entre los modos 3 y 4
Modo 4: Presencia de personas físicas	Balanza de pagos: servicio comercial (excluidos los viajes) Estadísticas de balanza de pagos: remuneración de los empleados y remesas de los trabajadores (información complementaria)	<ul style="list-style-type: none"> • La balanza de pagos no permite separar los modos 1 (3 en el caso de los servicios de construcción) y 4 • No guardan relación con el modo 4 pero tienen interés para la movilidad de la mano de obra

²⁵ Fuente: OMC (2006a): La Medición del Comercio de Servicios..., op.cit., pp. 13.

Otra exención global se refiere a los “servicios suministrados en el ejercicio de facultades gubernamentales”, cuyo concepto ya fue descrito anteriormente, que podemos ejemplificar como los servicios de la policía, la protección contra incendios, las operaciones de política monetaria, la seguridad social obligatoria y la administración de impuestos y aduanas. Este sector de los servicios gubernamentales es fuente de muchas discusiones sobre el tema, pues en muchos países están o se privatizaron varios sectores motivo de gran discusión (principalmente en los sectores de salud, educación y distribución de agua). M. Barlow (2003) ya mencionaba el problema de los servicios públicos en las negociaciones del GATS:

Los servicios públicos están ya en línea para entrar en la máquina destructiva de las transnacionales de la OMC. Las corporaciones globales han tenido tanto éxito en persuadir a los gobiernos de que sus objetivos son comunes (que maximizar los beneficios de las empresas y los intereses de la sociedad son una misma cosa) que su acceso a muchas áreas de la vida pública ya está establecido. Ahora quieren comer el postre.²⁶

25.5. LOS SEGMENTOS DE SERVICIOS QUE SE CONSIDERAN EXPORTACIÓN

El informe de la OMC (2006a)²⁷ establece la categoría de los servicios que se comercializan internacionalmente como servicios comerciales. Estos se han definido como integrados por todos los servicios menos los gubernamentales. A su vez, los servicios comerciales se han subdividido en tres grupos, que son:

²⁶ BARLOW, Maude (2003): “GATS: a última fronteira da globalização”. Publicado en 09 de enero, pp. 06.

²⁷ OMC (2006a): La Medición del Comercio de Servicios..., op.cit.

- 1) Transporte – incluye los servicios de transporte realizados por los distintos medios posibles (aéreo, marítimo, por carretera, ferrocarril, el espacial y por tuberías, etc.). Se consideran tanto los servicios de transporte de pasajeros y mercancías, como los servicios auxiliares al transporte (carga y descarga, mantenimiento, etc.).
- 2) Viajes – se consideran los gastos en bienes y servicios adquiridos en una economía por viajeros procedentes de otra economía a título personal, por motivos relacionados con la salud o la educación. Los bienes y servicios más comunes abarcados por esta actividad son el alojamiento, los alimentos y las bebidas, el esparcimiento y el transporte, etc.
- 3) Otros servicios comerciales – esta rama de actividades corresponde a las siguientes actividades:
- i. Construcción.-* Se incluyen trabajos de construcción e instalación realizados por empresas de un país en otro diferente. No se consideran las actividades con un periodo de ejecución superior a un año (en tal caso, los flujos producidos se consideran inversiones directas) ni las realizadas a través del establecimiento de filiales.
 - ii. Comunicaciones.-* Comprende los servicios de correos, recogida, transporte y entrega de paquetes postales, cartas, etc. Asimismo, se incluyen los servicios de telecomunicaciones (transmisión de sonido, imagen, otras informaciones por teléfono, télex, televisión por cable y por radiodifusión, servicios de satélite, correo electrónico, servicios de fax, etc.; también incluye los servicios empresariales de red, teleconferencias y servicios de apoyo, los servicios de telefonía móvil, de rutas de internet y de acceso en línea, incluido el acceso a internet.
 - iii. Seguros.-* Se incluyen todo tipo de seguros (transporte de mercancías, seguros de vida y fondos de pensiones, etc.), así como los servicios auxiliares a los mismos (comisiones, evaluación de riesgos, etc.).

- iv. Servicios financieros.-** Se consideran todos los servicios ligados a la intermediación financiera bancaria y no bancaria (comisiones bancarias, asesoramiento y gestión de carteras).
- v. Servicios informáticos y de información.-** Comprenden los servicios informáticos (equipos de informática, soporte y procesamiento de datos), de agencias de noticias (suministro de noticias, fotografías y artículos a los medios de difusión) y de servicios de bases de datos y sistemas de búsqueda en internet.
- vi. Otros servicios empresariales.-** Se incluyen una serie de servicios a empresas no considerados en actividades anteriores, como los servicios relacionados con el comercio, arrendamiento de explotación (alquileres) y servicios diversos prestados a las empresas, profesionales y técnicos, tales como servicios jurídicos, de contabilidad, de consultores en administración, relaciones públicas, publicidad, investigación de mercados y encuestas de la opinión pública, investigación y desarrollo, arquitectura, ingeniería y otros servicios técnicos, agricultura, minería, etc.
- vii. Servicios personales, culturales y recreativos.-** Comprende servicios audiovisuales y conexos (servicios y derechos relacionados con la producción cinematográfica, musical, etc.), educativos, culturales, deportivos, etc.
- viii. Royalties y derechos de licencia.-** Se incluyen los cobros y pagos entre residentes y no residentes relacionados con el uso de derechos de propiedad (patentes, marcas comerciales, franquicias, etc.).

CAPITULO IV

26. PROCEDIMIENTOS PARA EXPORTAR SERVICIOS DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA SEGÚN LA LEY DE EXPORTACIONES.

Entendemos que en el caso de la exportación de servicios, el concepto de utilización o explotación efectiva de la prestación en el exterior, las normas vigentes resultan confusas y subjetivas, de muy difícil aplicación práctica, con la consiguiente falta de seguridad jurídica que debería prevalecer en las transacciones internacionales de servicios.

26.1. SERVICIOS DE TRANSPORTE

El Vice-Ministerio de Política Tributaria se ha pronunciado sobre el tratamiento tributario de los servicios de transporte prestados en forma parcial en el territorio nacional, estableciendo que están alcanzados por el IVA, IT e IUE, siempre y cuando la prestación se origine en Bolivia, tomando en cuenta el principio del país de origen.

26.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO PARA BUQUES REGISTRADOS BAJO BANDERA BOLIVIANA

Las empresas registradas ante el Registro Internacional Boliviano de Buques (RIBB) que posean embarcaciones inscritas con bandera boliviana, se rigen bajo el D.S. 26256, normativa que expresa la Política Exterior de ejercer el derecho de hacer uso del mar y su cualidad marítima en todos los mares del mundo, en cumplimiento a la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, suscrita por Bolivia el 27 de Noviembre de 1984 y ratificada mediante Ley de la República No. 1570 de 12 de Julio de 1994.

El RIBB registra buques y artefactos navales que naveguen y se encuentren en aguas internacionales con bandera boliviana.

El 3 de octubre de 2006, el Vice-Ministerio de Relaciones Económicas Internacionales, remitió la nota VECE-DGFC-UIF-418/2006-13495 dentro del proceso STG/RJ/0345, en respuesta a una solicitud, que entre otros aspectos, señala que no es de su competencia emitir opinión acerca si corresponde o no aplicar tributos nacionales a los servicios de

transporte fluvial de carga, pero de aplicar Bolivia tributos a las empresas que transportan carga, los otros países signatarios por reciprocidad también seguirán la misma medida, lo que hará que suban los fletes y encarezca el transporte, convirtiendo a los productos bolivianos en menos competitivos en los mercados de ultramar.

Sin embargo, la Administración Tributaria emitió el Informe GNF/DIF/I-374/2006, en el cual establece cuando se transporta carga como punto de origen en el territorio Boliviano, sin perjuicio del lugar de pago de servicio, queda alcanzada por el IVA, IT, IUE, por el principio de territorialidad y fuente.

26.3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO AÉREO EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

La Administración Tributaria dentro del proceso STG/RJ/0345, emitió el Informe GNF/DIF/I- 032/2007, en el cual señala los servicios de transporte aéreo de carga y pasajeros están alcanzados por el IVA, IT e IUE, cuando el vuelo se origina en Bolivia.

27. NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE

27.1. LEY 843 DE REFORMA TRIBUTARIA (TEXTO ORDENADO)

Art. 1. Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y

Art. 3. Son sujetos pasivos del impuesto quienes: d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;

Art. 4. El hecho imponible se perfeccionará:

b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

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

27.2. DS 24051 REGLAMENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE)

Art. 42 (Utilidad Neta Presunta). En el caso de agencias y similares domiciliadas en el país, de empresas extranjeras que se dediquen a actividades parcialmente realizadas en el país, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el diez y seis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país y que se detallan en los incisos posteriores de este artículo, constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas por el impuesto. Sobre dicho importe se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 50° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).

- a) **En empresas extranjeras de transporte o comunicaciones entre el país y el extranjero y en empresas extranjeras de servicios prestados parcialmente en el país:** Los ingresos brutos facturados mensualmente por fletes, pasajes, cargas, cables, radiogramas, comunicaciones telefónicas, honorarios y otros servicios realizados desde el territorio boliviano, facturados o cobrados en el país.

28. NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

28.1. ACUERDOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

Cabe aclarar que la normativa tributaria vigente en nuestro país se rige por el principio de fuente y territorialidad, principio respaldado por el art. 42 de la Ley 843 (Texto Ordenado), que dispone “...son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de

hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

28.2. D.S. 24051 (RIUE)

Se refiere a las actividades parcialmente realizadas en el país, en cuyo art. 42, referido a la Utilidad Neta Presunta, en el caso de empresas extranjeras de transporte o comunicaciones entre el país y el extranjero y empresas extranjeras de servicios prestados parcialmente en el país, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el dieciséis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país por fletes, pasajes, cargas, cables, radiogramas, comunicaciones telefónicas, honorarios y otros servicios realizados desde el territorio boliviano, facturados o cobrados en el país, constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas por el impuesto y que sobre dicho importe se aplicará la alícuota establecida en el art. 50 de la Ley 843.

29. PRINCIPIOS DE PAÍS DE DESTINO Y DE PAÍS DE ORIGEN EN EL IVA

29.1. PRINCIPIO DE PAÍS DESTINO

Al referirse al Principio de Imposición en el País de Destino, manifiestan: "dicho principio garantizará la igualdad de tratamiento entre los productos nacionales y los procedentes de otros países miembros. Este criterio de tasación implica la no imposición de las operaciones de exportación y la imposición de las importaciones en el país de destino, con la misma tasa prevista para las operaciones internas. El sistema permite sujetar a imposición los bienes procedentes de los otros países con la tasa vigente en el país de importación, garantizando de esta manera la igualdad de tratamiento con los productos nacionales, aun en ausencia de una armonización completa de la regulación aplicable del tributo y en especial de las tasas de impuestos existentes entre los diversos países miembros. Una ulterior ventaja de este principio, consiste en el respecto del criterio de atribución del tributo al país donde tiene lugar el consumo y se produce la deducción"²⁸.

²⁸ Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo II, Ed. Temis, S.A. Bogotá Col, 2003, pag. 444-447

La tributación en el país de destino, ha sido aplicada por los países no vinculados a procesos de integración económica en etapa de mercado interior y gira alrededor del sistema de tasa cero aplicable para los bienes y servicios que sean exportados, de manera tal que los exportadores, por el hecho de trasladar para el consumo en el exterior los bienes y servicios de que se trate, tengan derecho a la devolución de los impuestos conformados en el momento de la adquisición de bienes o la utilización de servicios vinculados con la exportación de dichos bienes o servicios. Este sistema de exoneración plena, es denominado de exención por algunos países, como resultado de la aplicación de la técnica impuesto contra impuesto.

Es decir, si la alícuota prevista para el agente económico exportador, es de cero la operación de resta al impuesto generado de los impuestos conformados debe dar lugar a un resultado negativo (crédito fiscal) y, por ende, a una posición acreedora del Estado frente al exportador por el saldo a favor en cuestión.

En Bolivia, en relación a las mercancías, se procede con la devolución del IVA incurrido en la compra de bienes (costos y gastos), así como los servicios incluidos en los bienes que terminan siendo exportados, a través de los Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIMS). Sin embargo en el sector de servicios no se prevé esta modalidad, incumpliendo la Ley N° 1489 que prescribe “Se define como exportación definitiva de **mercancías y servicios** todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero. Las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos”.

“El sistema de tributación en destino, es un mecanismo muy interesante para asegurar la pureza del IVA a nivel internacional. Sin embargo, si este mecanismo no opera de forma plena, afecta de modo significativo. El principio de neutralidad impositiva y la equidad del gravamen. Este fenómeno se aplica con la intencionalidad de no exportar impuestos, lo cual implicaría una desventaja competitiva contra similares bienes o servicios de países que apliquen el criterio de país de destino”²⁹. En Bolivia el principio de Neutralidad no se reconoce a la totalidad de exportación de servicios, dado que no se reconoce el derecho a la

²⁹ Federico Enrico- Gabriel Lupo, Análisis del Impuesto al Valor Agregado IVA.

devolución, a pesar que la Ley dispone este beneficio de la liberación de impuestos para la exportación.

Sin embargo, existe una discrecionalidad y discriminación en el sector de exportación de servicios ya que el segundo párrafo, artículo 3 de la Ley 1489 se establece que:

Cuadro N° 3. LEY DE EXPORTACIONES N° 1489

<p>ART. 3 Describe que a efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el sector de turismo, se considera únicamente como exportación de servicios.</p> <p>a. La venta de servicios turísticos que efectúen los operadores nacionales de Turismo Receptivo en el exterior.</p> <p>b. Los servicios de hospedaje prestados por establecimientos hoteleros a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Bolivia.</p>	
<p>Complementado por el artículo 38 de la Ley 2064 del 2005 que establece:</p> <p>ART. 38° IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SECTOR DE TURISMO.</p> <p>A efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el sector de turismo, se considera como exportación de servicios:</p> <p>La venta de servicios turísticos que efectúen los operadores nacionales de Turismo Receptivo en el exterior;</p> <p>Los servicios de hospedaje prestados por establecimientos hoteleros a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Bolivia.</p> <p>El respectivo procedimiento será reglamentado por el Poder Ejecutivo.</p>	<p>Complementado por el Artículo 8 de la Ley 3162 del 2005:</p> <p>ART. 39°.- DESCUENTO DEL IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE BIENES INMUEBLES (IPBI) A LA ACTIVIDAD HOTELERA.</p> <p>Los Bienes Inmuebles dedicados exclusivamente a la actividad hotelera y que formen parte de los activos fijos de la empresa hotelera, a efectos del pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), serán valuados tomando en cuenta el cincuenta por ciento (50%) de la base imponible obtenida de acuerdo a los procedimientos establecidos por el Título V, Capítulo I de la Ley No 843(Texto Ordenado), por el plazo de diez años (10 años) a partir de la promulgación de la presente Ley, de conformidad con las normas de uso y clasificación de cada Gobierno Municipal.</p>

En esa línea, cabe recordar que uno de los objetivos principales de la política económica y de comercio exterior instauradas en Bolivia es la de fomentar las exportaciones; en efecto, se ha establecido de prioridad nacional las exportaciones emitiendo la Ley N° 2064 de 3 de

abril 2002, Ley de Reactivación Económica; que en su artículo 31 declara que los servicios son de prioridad nacional en la formulación de políticas de Estado y así como, la prioridad de atraer inversiones destinadas a la generación de empleos directos e indirectos y, la aplicación de la capacidad exportadora nacional como medio de impulsar el crecimiento económico del país.

El artículo 11 de la Ley 843, establece que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. ; Por su parte, el artículo 1 del mismo cuerpo legal, considera dentro de las operaciones gravadas a las importaciones definitivas.

Volviendo a los servicios mencionados en los incisos a) y b), no se encuentran alcanzados con el objeto del IVA, **DANDO CON ESTA NORMA PLENA VIGENCIA A QUE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS SE ENCUENTRA LIBERADO DEL DEBITO FISCAL, EN ATENCIÓN A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 11° DE LA LEY N° 843.**

Posteriormente, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), cumpliendo el mandato expresado en la Ley 2074, ha emitido la Resolución Administrativa N° 0037-2000, en la que reglamentan los procedimientos y reglas para la aplicación de esta Ley, donde se puede destacar que los operadores de los servicios excluidos con el IVA, para la correcta aplicación del incentivo tributario, deben emitir las respectivas facturas las que imprescindiblemente deben llevar impreso la Leyenda Factura Turística – Sin Derecho a Crédito Fiscal.

Es importante señalar que el artículo mencionado ha sido incluido por el artículo 38° de la Ley 2064 (Ley de Reactivación Económica de 3 de abril de 2000 y ratificado por el artículo 24° de la Ley N° 2074(Ley de Promoción y Desarrollo de la Actividad Turística en Bolivia) de 14 de abril de 2000.

NEUTRALIDAD IMPOSITIVA.- La facilitación del comercio exterior, incluye la aplicación del principio de Neutralidad impositiva que permite la competitividad del sector exportador en mercados internacionales. Este principio universal de Neutralidad impositiva está basada en la “no exportación de impuestos” y es aplicada a nivel mundial en el marco de la regulación de la Organización Mundial del Comercio (OMC), bajo el acuerdo de subvenciones y medidas compensatorias. En Bolivia el mecanismo para hacer cumplir el

principio de Neutralidad Impositiva es la devolución de impuestos mediante los Certificados de Devolución Impositiva para el sector exportador (CEDEIM's), mediante el cual "las empresas explotadoras de bienes y servicios deben recibir la devolución de sus impuestos internos al consumo y de los aranceles pagados sobre los insumos incorporados en los productos de exportación, entonces, son los exportadores los que soportan la carga tributaria y, dado que no generan en esencia Debito Fiscal en atención a que no desarrollan ventas en el mercado interno, por lo que resulta lógico que les sea devuelto el impuesto indirecto IVA por las compras de bienes y servicios en el mercado interno

29.2. PRINCIPIO DE PAÍS ORIGEN

El segundo de las modalidades para evitar las distorsiones en la neutralidad del IVA, es el denominado, tributación en origen, bajo este sistema, los bienes y los servicios deben estar gravados en el país donde se fabriquen, se realicen, o se presten, independientemente del lugar donde se produzca su utilización, consecuentemente grava las exportaciones y exime las importaciones.

Cabe agregar otro aspecto que incide, de modo fundamental en el comercio internacional, está asociado con el régimen de exoneración previsto para las operaciones internas por las diversas legislaciones.

29.3. EXENCIONES Y LIBERACIONES

Puede decirse que hay dos sistemas de exoneración, a saber, el que podría denominarse de exoneración plena o perfecta, también denominada liberación. Este sistema se encuentra basado en el mecanismo de tasa cero, que garantiza la efectiva exoneración y no genera distorsiones en los precios de orden internacional.

El otro sistema de exoneración, podría designarse como de exoneración incompleta o imperfecta, también denominado exención, que no reconoce la devolución o descuento de

los impuestos trasladados por compras de insumos y utilizaciones de servicios, sistema por demás cuestionable en razón a las graves distorsiones que genera”³⁰.

30. TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN BOLIVIA

El Artículo 49 del Decreto Supremo N° 21060, que estableció la Nueva Política Económica, dispone que “Los bienes y servicios en general podrán exportarse libremente. Por consiguiente, todo producto industrial, artesanal, minero, agropecuario u otro, cuyo cultivo o elaboración sean lícitos, podrá exportarse sin necesidad de permisos o licencias previas”.

De la lectura de la mencionada norma, se desprende para que todos los efectos de la exportación se deban considerar no solo la exportación de bienes, sino también de los servicios.

El Decreto Supremo N° 22753, de marzo de 1991 que reglamentaba el Regimen Nacional de Exportaciones el cual se encontraba en vigencia antes de la Ley N° 1489, de abril del año 1993, reconocía que:

También se considera como exportación la comercialización de servicios en general, tales como el transporte, el financiamiento, la asistencia técnica, el conocimiento técnico (know how), los royalties, las patentes, el uso de marca, los diseños de ingeniería, los servicios de consultoría y otros servicios generados en el país, que estén incorporados en la exportación y sean cobrados en el extranjero.

Esta norma que a pesar de no haber sido hasta la fecha abrogada, dejó de estar vigente, precisamente por el mecanismo para su aplicación. Posteriormente, la Ley N° 1489, define en forma general que la exportación es aplicable a todas las mercancías y servicios del Universo Arancelario.

³⁰ Mauricio Plazas El impuesto al Valor Agregado IVA Bogota- Colombia Edit. Temis.

Por su parte el Artículo 2 define que exportador “es toda persona natural o jurídica a cuyo nombre se efectue una exportación a partir del territorio aduanero”.

El artículo 3° de la Ley, define: “*como exportación definitiva de mercancías y servicios, todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero pagaran los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizadores de los beneficios recibidos*”.

La misma norma en su Artículo 12° modificado posteriormente por la Ley N° 1963, de 23 de marzo de 1999, en relación con la devolución impositiva, establece que:

En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, el mismo cuerpo legal en el Artículo 12 establece que “*los exportadores de mercancías y **servicios** sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, dentro de las practicas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva*”

Sin embargo no se pone en práctica la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles para los servicios.

La misma norma en su artículo 13°, modificado también por la Ley N° 1963 dispone lo siguiente:

“ARTICULO 13.- *Con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley N° 843*”.

Con referencia a la devolución de impuestos el Artículo 16° determina que:

El Estado devolverá a los exportadores, en el marco de convenios internacionales o multinacionales, los montos efectivamente pagados por ellos, o por terceras personas, por concepto de gravámenes aduaneros derivados de la importación de mercancías y servicios del Universo Arancelario, incorporados en el costo de las mercancías exportadas. Los métodos de identificación y de cálculo serán reglamentados por el Poder Ejecutivo.

Por su parte y en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley N° 1489 de Exportaciones modificada por la Ley N° 1963, la Ley de Impuestos N° 843, en su artículo 11 dispone que:

Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen.

En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I.

Por su parte el Artículo 31° de la Ley 2064 (Ley de Reactivación Económica) *declara a las exportaciones de bienes y servicios prioridad nacional en la formulación y ejecución de políticas y estrategias de Estado que promuevan su competitividad, fomenten su crecimiento y diversificación.*

En el Artículo 32° determina que el Estado emprenderá acciones orientadas fundamentalmente, a generar en el país ventajas competitivas sostenibles con relación a los principales competidores, no debiendo fomentar iniciativa que atenten contra este propósito.

Por otro lado, el Decreto Supremo N° 28124 en fecha 17 de mayo de 2005, cuyo objetivo fundamental consiste en reglamentar el artículo 31° de la Ley 2064.

Por ello en el ARTÍCULO 4. (Devolución de Impuestos por Exportaciones) se establece *“En cumplimiento de la declaratoria de prioridad nacional de las exportaciones establecida en el Artículo 31 de la Ley N° 2064, el principio de neutralidad impositiva se constituye en elemento esencial para el desarrollo de las exportaciones. El Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Desarrollo Económico, en un plazo de noventa días (90) deben analizar y proponer nuevos mecanismos alternativos para la efectiva devolución de los impuestos”*.

30.1. NORMAS ASOCIADAS A LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS

D.S. 23944, Reglamentación de la devolución de impuestos y aranceles a las exportaciones.

Art. 6. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ser reintegrado por operaciones de exportación contenido en las compras que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, incluyendo el IVA correspondiente a bienes de capital, se determinará de conformidad a lo establecido en el artículo 13 de la Ley N° 1489.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno.

Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultase en el período fiscal respectivo será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

30.2. EL MÉTODO DE LA DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA EN EL IVA

La Administración Tributaria identifica las facturas válidas para la devolución impositiva, notas fiscales y pólizas de importación por la compra de hilado de algodón, servicio logístico y comisiones que fueron efectivamente utilizados en las exportaciones.

La normativa de devolución impositiva señala que la devolución de crédito fiscal se realizará en la medida que los productos o servicios hayan sido incorporados al producto exportado; como menciona la Ley 1963 que modificó los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, estableciendo la devolución de crédito fiscal IVA, en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, previsto en la Ley 843 y los referidos arts. 12 y 13; añade, que según el art. 3 del DS 25465, el crédito fiscal vinculado a la actividad exportadora, será reintegrado de conformidad al art. 11 de la Ley 843, referido a que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo la misma norma que rige para los sujetos pasivos del mercado interno, conforme el art. 8 de la Ley 843, según el cual como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal, el crédito excedente después de restar el crédito fiscal, le será devuelto al exportador hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

En ese sentido también el art. 24 del DS 25465, modifica los incs. 1, 3 y 7, del art. 11 del DS 21530, referidos a que la exportación se considera realizada con la salida de los bienes del territorio nacional, y que los exportadores podrán computar contra el impuesto adeudado por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de operaciones definitivas o compras en mercado interno que se les hubiese facturado y no hubieren sido ya utilizadas por el responsable; además, Sostiene que los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, establecen que cuando las compras que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones no comprendidas en el objeto del IVA, en los casos en que exista incorporación de bienes y servicios, el crédito fiscal contenido en las respectivas notas fiscales será

apropiado directamente a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto del IVA, según corresponda; en la medida en que la apropiación directa no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la proporción que corresponde atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son objeto de este impuesto.

Por lo expuesto pasamos a desarrollar de manera más clara el (IVA)

De manera general se puede indicar que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto al consumo que grava las transacciones de bienes muebles, la prestación de servicios y las importaciones definitivas, su nombre técnico es plurifásico no acumulativo porque permite eliminar el efecto cascada del impuesto a las ventas brutas y de los impuestos a las transacciones, constituyéndose en una pieza importante en la estructura tributaria de la mayoría de los países latinoamericanos.

En cuanto a su funcionamiento, Ricardo Fenochietto³¹, señala que para el IVA existen dos mecanismos distintos para su determinación: el método de la adición y el de la sustracción, el primero consiste en sumar en cada etapa del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo, tales como salarios, utilidades y todos aquellos que se hubieran incorporado en la etapa anterior, aplicando sobre este producto la alícuota correspondiente; y el segundo método, que propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y egresos o por la deducción de los créditos fiscales a los débitos fiscales, siendo la ventaja de este último método, que permite conocer la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado.

Asimismo, continúa el citado tratadista señalando que el método de sustracción permite la aplicación de dos mecanismos de liquidación, el de base contra base o el de impuesto contra impuesto. En el método de base contra base, del total de ventas debe restarse el total de compras y a aplicarse a dicha diferencia la alícuota del

³¹ FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Págs. 47-53.

gravamen; en tanto que el método de impuesto contra impuesto, consiste en deducir del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de bienes y contrataciones de servicios.

A mayor especificidad, Ricardo Fenochietto³², señala que el método de impuesto contra impuesto, admite dos técnicas de liquidación diferentes: la de integración física y la de integración financiera. De acuerdo con el primero de estos mecanismos, los créditos a sustraer de los débitos fiscales, son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende o al servicio que se presta. Esto implica llevar un mecanismo de registración de identificación específica, de forma tal que pueda conocerse con exactitud, por ejemplo, con cada materia prima adquirida que bien se fabricó. Sin lugar a duda, la aplicación de este mecanismo complicaría cualquier tipo de actividad económica en forma significativa, de manera tal que lo torna prácticamente inaplicable. Estas dificultades no sólo se producirían en el sector privado, sino también en los organismos de la Administración Tributaria encargados del control de las obligaciones fiscales.

Refiere también que debido a las dificultades que el mecanismo de integración física presenta, la mayoría de las legislaciones ha adoptado la técnica de integración financiera, que consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, se deduce del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período.

³² FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Págs. 47-53.

Concordante con ello, Carlos Otálora Urquizu³³, señala que el IVA recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución; añade que para su cálculo presenta dos métodos: el de adición y el de sustracción, asimismo indica que el método de sustracción presenta dos modalidades denominadas sobre base real (forma pura) y sobre base financiera, estableciendo que el primero genera problemas administrativos y de control, por otra parte, no es de aplicación fácil debido a que el valor imponible se calcula restando de la producción de un año los gastos efectuados en el mismo período y no se toma en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o está en existencias (inventarios), por lo que considera que un sistema más viable para el cálculo del valor agregado es el de sustracción base financiera, que consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin tomar en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios.

Continúa que en el caso boliviano, en la Reforma Tributaria efectuada el año 1986, se ha adoptado el método de sustracción, base financiera, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, siendo en la actualidad la alícuota nominal el 13% y la efectiva del 14.94%. En este amplio marco teórico, cabe indicar que el método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico-formal para el funcionamiento operativo del IVA que surge como una propuesta de la teoría económica, que es adoptado por las legislaciones tributarias de varios países para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración; entonces, siendo que la norma que instrumentaliza un determinado impuesto debe ser clara y sencilla, sin detenerse a explicar aspectos técnicos que estructuran el impuesto sino que debe facilitar el cumplimiento cabal de las obligaciones que impone el Estado en su poder de imperio, es lógico que este aspecto técnico con el detalle contenido en la teoría económica no se encuentre expresamente señalado en la norma tributaria; sin

³³ OTALORA, Carlos. Economía Fiscal. Pág. 150 - 153

embargo, dicha situación tampoco puede ser ignorada por la Administración Tributaria que está facultada para la verificación y control de este impuesto.

Ahora bien, de la lectura de la Ley 843 se conoce que de acuerdo con el art. 7, el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al período fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 refiere que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; asimismo, el art. 9 de la citada Ley 843, indica que si de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal resulta un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos determinados, pero si por el contrario, existe una diferencia a favor del contribuyente, este saldo más el mantenimiento de valor puede ser compensado con el IVA de períodos posteriores.

De lo señalado es evidente que implícitamente la normativa tributaria contiene las características técnicas señaladas precedentemente, es decir que para el cálculo del IVA se aplica el método de sustracción cuando la normativa prevé que del total de ingresos (ventas) se debe restar el total de gastos (compras), además se puede identificar que en dicha diferencia se aplica el mecanismo de impuesto contra impuesto, dado que según los arts. 7 y 8 de la Ley 843, para la liquidación final, previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras; finalmente, cabe advertir que los citados arts. 7 y 8 de la Ley 843, refieren para la liquidación al total de ventas y al total de compras, sin discriminar o identificar, especialmente para las compras, sólo aquellos bienes y servicios que hubieran sido utilizados en el período de la liquidación, situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el método de integración financiera o base financiera.

Asimismo, se debe precisar que las características del IVA hasta aquí expuestas son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan ventas a mercado interno así como para los exportadores, por lo que debe entenderse que el método de integración financiera o base financiera no es exclusivo para fines de devolución impositiva, si bien no resulta redundante, es una característica técnico-formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional.

Se debe señalar que por razones de neutralidad impositiva, el exportador debería tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, vale decir, que en la devolución de impuestos no se debería discriminar entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo débito – crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores, lo que implica también que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo.

Con esas consideraciones, la Ley 1489 que rige el tratamiento impositivo de las exportaciones, en principio en su art.12 y 13 modificada por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, de 23 de marzo de 1999, indicándose que: “En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora” y que: Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del artículo.

30.3. LA LEY N° 843

En este marco normativo, se debe observar que en principio el propio tratamiento impositivo para las exportaciones establecía la devolución del IVA incorporado en los costos de la mercancía exportada, tal como aún aplica la Administración Tributaria; no obstante, al haber sido modificado dicho criterio se amplió su alcance a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; asimismo, dado que en ambos se dispone que la reglamentación de la forma y las modalidades de devolución será de acuerdo o sobre la base del segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843; en el caso de la Ley 1489, se emitió el DS 23944, que en su art. 6 prevé que el IVA a ser reintegrado por operaciones de exportación contenido en las compras que forman parte del costo de los bienes y servicios exportados, se determinará de conformidad a lo establecido en el artículo 13 de la Ley N° 1489.

Sin embargo, el citado Decreto Supremo fue abrogado por el DS 25465, de 23 de julio de 1999, que en su art. 3 señala que: “El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley N° 843 “ y dispone que: “La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley N° 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación”.

Ahora bien, del art. 3 del DS 25465, expuesto en el párrafo anterior, se tiene que la devolución de crédito fiscal de los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora debe realizarse conforme el art. 11 de la Ley 843, es decir que el

crédito fiscal que se genera por compras en mercado interno e importaciones, sin discriminar si han sido incorporados en los bienes exportados, deben en principio ser acreditadas a las ventas que generan débito fiscal, es decir a las ventas de mercado interno y sólo el saldo a favor del exportador será reintegrado a éste; situación que una vez más demuestra que el método de integración financiera o base financiera explicado precedentemente, se encuentra inmerso en la legislación tributaria nacional, en el entendido de que tanto exportadores como los sujetos que sólo realizan ventas a mercado interno tengan igual tratamiento en cuanto a la recuperación de sus créditos fiscales.

Asimismo, el citado art. 3 del DS 25465, refiere que la determinación del crédito fiscal para los exportadores debe realizarse de igual manera que para los sujetos pasivos que realizan operaciones en mercado interno conforme el art. 8 de la Ley 843, vale decir, que independientemente de que la compra hubiera sido incorporada o no en el producto exportado, para la validez del crédito fiscal se debe observar su vinculación con la actividad gravada que en este caso, sólo para el cómputo del crédito fiscal, resulta ser la actividad exportadora; además, se prevé que el importe máximo de devolución alcanza al 13 % del valor FOB de las exportaciones, porque se entiende que el componente impositivo incorporado en las exportaciones debe ser igual a la alícuota del IVA como impuesto que debe ser devuelto ya que en el IVA rige el criterio de imposición país destino.

Por otra parte, tal como transcribe la Administración Tributaria en su recurso jerárquico, el art. 24 del DS 25465 que modifica el num. 3 del citado art. 11 del DS 21530, expresa que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable; y que para fines de determinar el

monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores:

- a)** Determinarán el crédito fiscal computable contra sus operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto de este impuesto, siguiendo el procedimiento indicado en los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530; y b) una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de CEDEIM conforme el párrafo tercero del art. 3 del DS 25465;
- b)** asimismo, en ningún caso los montos de los créditos fiscales computables contra operaciones de exportación y operaciones del mercado interno, podrá superar el monto total del crédito computable contra operaciones gravadas (exportaciones y mercado interno).

De lo anotado se advierte que la modificación contenida en el art. 24 del DS 25465 para el num. 3 del art. 11 del D.S. 21530, tiene como fin la reglamentación para la determinación del crédito fiscal para los exportadores, haciendo una distinción de operaciones gravadas y las no comprendidas en el objeto del impuesto, en cuyo caso remite el procedimiento a los párrafos séptimo, octavo y noveno del art. 8 del DS 21530, ya que sólo una vez determinado el crédito fiscal contra operaciones gravadas, establece que primero debe acreditarse contra operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, no obstante para una comprensión cabal de la forma de determinación del crédito fiscal computable, de la lectura del citado art. 8 del D.S. 21530, se establece que el procedimiento señalado es aplicable cuando existen operaciones gravadas por el IVA y operaciones no comprendidas en el objeto de dicho impuesto, situación que no se ajusta al presente caso, ya que como bien señala el párrafo décimo segundo del propio art. 8 del D.S. 21530, “para el cálculo de la proporción a que se refieren los párrafos precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas”.

En este sentido, el criterio de proporcionalidad debe entenderse que las operaciones gravadas son las exportaciones realizadas, por lo que en tanto la normativa tributaria no disponga lo contrario, una vez determinado el crédito fiscal computable por operaciones gravadas, en principio debe acreditarse ante las operaciones gravadas en mercado interno y el saldo devuelto a través de CEDEIM, tal como disponen los arts. 11 de la Ley 843, 11 del D.S. 21530 y 3 del D.S. 25465, afirmación que nuevamente nos lleva a concluir que el método de integración financiera o base financiera está inmerso en la normativa que rige el IVA y la devolución impositiva.

Figura N° 1. CERTIFICADO DE DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA – SDI



30.4. ASPECTOS GENERALES

Los EXPORTADORES reciben la devolución de los impuestos internos al consumo y los aranceles de importación, incorporados en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, basados en el principio de la Neutralidad Impositiva cuya finalidad es la de garantizar la competitividad de las exportaciones.

Los impuestos y aranceles son devueltos a través del Certificado de Devolución Impositiva, CEDEIM, el cual se constituye en el mecanismo legal para la devolución de impuestos a los exportadores.

El Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) es un título valor transferible por simple endoso, con vigencia indefinida y que puede ser utilizado por el tenedor final para el pago de cualquier tributo cuya recaudación este a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales o la Aduana Nacional de Bolivia.

Se devuelve al exportador el Impuesto al Valor Agregado cargado, por concepto de los gastos y costos de importaciones o compras locales vinculadas a la exportación. El monto máximo de devolución del IVA equivale al 13% del valor FOB de la exportación. Aclarar que se trata del sector no tradicional únicamente o en su defecto insertar la forma de cálculo para el sector tradicional (Minería).

30.5. IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS

Se devuelve al exportador el Impuesto al Consumo Específico pagado por los bienes finales exportados sujetos a este impuesto, previa presentación de la correspondiente factura. No es objeto de devolución impositiva el ICE pagado por la adquisición de insumos que fueran destinados a la producción de bienes de exportación

30.6. GRAVAMEN ARANCELARIO “GA”

Se devuelve el Gravamen Aduanero en base a aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado (de acuerdo a la Nomenclatura NANDINA).

Existen dos procedimientos para la devolución del GA, el Procedimiento Automático y el Procedimiento Determinativo. Aclarar que se trata del sector no

tradicional únicamente o en su defecto insertar la forma de cálculo para el sector tradicional.

- Procedimiento Automático: Consiste en la aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación y se devuelve:
 - a)* 4% del valor FOB de exportación para las partidas arancelarias que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación menor a \$us. 1,000,000.
 - b)* 2 % del valor FOB de exportación para las partidas arancelarias que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación igual o mayor a \$us. 1,000,000 y menor a \$us. 3,000,000.
 - c)* 4% del valor FOB de la exportación, para los exportadores que inicien sus actividades y logren sus primeros \$us. 100,000.

Se entiende por nuevo exportador a aquel que por primera vez está iniciando operaciones de exportación.

Estos coeficientes son emitidos por el Viceministerio de Exportaciones de Bolivia dependiente del Ministerio de Producción y Microempresa.

Procedimiento Determinativo: Para este procedimiento, anualmente se calculan coeficientes basados en la estructura de costos por cada rubro de exportación

Los exportadores que consideren que los coeficientes de devolución impositiva establecidos por el procedimiento automático y determinativo no corresponden a su estructura de costos, podrán requerir que se establezca un coeficiente de devolución en base a su propia y singular estructura de costos.

CAPITULO V

INCENTIVO FISCAL A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN ORGANIZACIONES INTERNACIONALES, REGIONALES U OTROS PAÍSES

31. APLICACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Hoy en día, en América Latina, países como Chile, Costa Rica, Colombia, Perú se dieron cuenta de la importancia de la exportación de servicios y ya han sacado gran ventaja a Bolivia en la exportación de servicios en consultoría, software, ingeniería, finanzas, transporte de pasajeros y de carga, educación, mercadeo, publicidad el análisis de las *exportaciones de servicios* resulta especialmente relevante para los países en desarrollo, ya que las mismas contribuyen de manera significativa a la creación de puestos de trabajo y al desarrollo en general, tanto a nivel económico como a nivel social, ya que de alguna manera, se ven influenciados todos los actores de la sociedad; esto conlleva a un incremento de la calidad en la actividad educativa, inspirado en la necesidad de cubrir los nuevos requerimientos del mercado laboral emergente. Esta influencia no deja fuera al sector público, el cual por la presión esgrimida desde los diferentes sectores, actúa en consecuencia.

En la actualidad, Bolivia no cuenta con una legislación en comercio de servicios, lo cual significa que no sigue el principio fundamental del comercio, dando lugar a una desventaja competitiva. Ello sucede, por ejemplo, en las exportaciones de servicios de transporte de carga aérea, de consultoría, software e ingeniería. En esos casos se tendría que aplicar un “sistema de saldo a favor del exportador”, que consiste en la posibilidad de éste de recuperar el IVA de sus compras destinadas a la exportación del servicio.

Sólo en la venta de bienes al exterior se aplica este principio teniendo los exportadores el derecho a recuperar el tributo que pagaron al importar o adquirir localmente activos e insumos, entre otros.

Por lo que las empresas locales que exportan servicios como por ejemplo: transporte aéreo de carga no están permitidas de deducir el IVA trasladando el IVA a los proveedores, ello produce una doble imposición que artificialmente encarece los servicios producidos o distribuidos por los sujetos proveedores del servicio porque al trasladar el impuesto grava las adquisiciones de los precios.

Es así que el IVA que grava las adquisiciones de bienes y servicios de las empresas exportadoras de servicios no pueda utilizarse como crédito fiscal, encareciendo el valor de sus servicios. Por tanto, al generar un sobre-costos tanto a las empresas dedicadas a la prestación de los referidos servicios como a los usuarios del mismo, la falta de reglamentación del IVA mella la competitividad del país frente a terceros países, inhibiendo el desarrollo de un mercado de servicios especializados fundamentales para un país que se ha propuesto desarrollarse equitativamente en diferentes sectores.

El comercio internacional no sólo comprende el tráfico de mercaderías sino que también involucra la *prestación de servicios* desde y hacia un determinado país, la comercialización internacional de servicios ha ido creciendo debido a la capacidad técnica de los prestadores locales, lo que generó un margen de competitividad razonable.

En el ámbito tributario, el tratamiento del comercio internacional de *servicios* es diferente al de la importación y exportación de bienes tangibles, aunque existen algunos puntos de conexión en cuanto a la normativa aplicable.

Un punto de partida para la acción del gobierno es la revisión de los programas de fomento de las exportaciones. A menudo, el potencial crecimiento de la exportación de servicios es subestimado como se ve en el llamado Plan Nacional de Desarrollo. El comercio exterior, debido a la deficiencia de las estadísticas y al desconocimiento de las actividades de exportación de las empresas no tiene un mayor desarrollo en este ámbito.

Por tratarse de un tema muy importante y nuevo en el mundo en general, **muchos empresarios** están haciendo **este tipo de exportación** y están captando recursos y divisas para sus países, pero ahora lo que a menudo falta es *ordenar* este sector. No hay

duda de que este nuevo sector es otro nicho de mercado que se abre para los países latinoamericanos y que se debe aprovechar para generar desarrollo

En Bolivia existe un gran potencial no desarrollado en el **comercio de servicios turísticos**, por ejemplo. Bolivia tiene una importante diversidad en su geografía: zonas planas calientes, altas montañas frías, una **cultura indígena** muy fuerte, etc; todos estos son activos importantes para el **ecoturismo y el turismo de aventura** que no se está explotando.

La **gastronomía**, también abre una opción para Bolivia, porque en el comercio de servicios, lo que vale es la diferenciación, 'el ser únicos'. Por ejemplo, la comida con la quinua, con la carne de llama, con el mate de coca, y otros productos bolivianos.

Así, Bolivia tiene un gran potencial, pero el mejor aliado de este potencial es su estratégica ubicación geográfica en el continente. Aquí, el transporte y la comunicación podrían jugar un rol vital.

El **comercio exterior de servicios** es una parte importante del PIB de los países, tanto desarrollados como en vías de desarrollo; sin embargo, en Bolivia no ha sido potenciado por falta de incentivo, políticas y normatividad.

32. EL COMERCIO DE SERVICIOS Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIO EN EL “SISTEMA MULTILATERAL” OMC.

Es así que la Organización Mundial de Comercio, en la búsqueda de fomentar Acuerdos Multilaterales de libre comercio a establecido tres grandes acuerdos de comercio: a) El acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT); b) el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y; c) el Acuerdo del comercio de bienes vinculados a Derechos de Propiedad Intelectual (ADPIC).

De entre estos tres acuerdos, el AGCS es el *primer* conjunto de normas multilaterales de aplicación jurídica que abarca el comercio internacional de servicios. El mismo consta de tres elementos: el *texto principal* -que contiene principios y obligaciones generales-,

los anexos -que tratan de normas aplicables a determinados sectores- y los *compromisos específicos* de los distintos países de otorgar acceso a sus mercados.

Existe un cuarto componente: las listas en las que se indican las esferas en las que, temporalmente, los distintos países no aplican el principio de no discriminación: el trato de "La nación más favorecida" y el de "Nación más favorecida".

i. A.G.C.S. El AGCS es el primero y único conjunto de normas y compromisos multilaterales que abarca medidas gubernamentales que afectan al comercio de servicios. Consta de dos partes, a saber: el acuerdo principal que contiene las normas, y las listas nacionales de compromisos en las que cada Miembro especifica el grado de acceso que está dispuesto a garantizar a los proveedores de servicios extranjeros.

ii. RÉGIMEN. El AGCS abarca todos los servicios con dos excepciones, a saber: servicios prestados en el ejercicio de las facultades gubernamentales y, en el sector del transporte aéreo, los derechos de tráfico aéreo y todos los servicios directamente relacionados con el ejercicio de los derechos de tráfico. Pese a este campo de aplicación sumamente amplio, el Acuerdo y las negociaciones que se celebran con arreglo a sus disposiciones son una de las esferas menos polémicas de la labor actual en la OMC.

iii. Estructura del AGCS es el primero y único conjunto de normas y compromisos multilaterales que abarca medidas gubernamentales que afectan al comercio de servicios. Consta de dos partes, a saber: el acuerdo principal que contiene las normas, y las listas nacionales de compromisos en las que cada Miembro especifica el grado de acceso que está dispuesto a garantizar a los proveedores de servicios extranjeros.

El AGCS abarca todos los servicios con dos excepciones, a saber: servicios prestados en el ejercicio de las facultades gubernamentales y, en el sector del transporte aéreo, los derechos de tráfico aéreo y todos los servicios directamente relacionados con el ejercicio de los derechos de tráfico. Pese a este campo de aplicación sumamente amplio, el Acuerdo y las negociaciones que se celebran con arreglo a sus disposiciones son una de las esferas menos polémicas de la labor actual en la OMC.

Esto se debe a su extraordinaria flexibilidad, que permite a los gobiernos determinar en gran medida el nivel de las obligaciones que asumirán. Existen cuatro elementos principales de flexibilidad:

Primero: Los gobiernos Miembros eligen los sectores o subsectores de servicios en los que asumirán compromisos que garanticen el derecho de los proveedores extranjeros a prestar el servicio. Cada Miembro debe tener una lista de compromisos, pero como no existe ningún requisito que imponga un mínimo de compromisos, algunas listas abarcan sólo una reducida parte del sector.

Segundo: A los servicios respecto de los cuales se asume un compromiso, los gobiernos pueden fijar limitaciones especificando el nivel de acceso al mercado y el grado de trato nacional que están dispuestos a garantizar.

Tercero: Los gobiernos pudieron limitar los compromisos a uno o más de los cuatro "modos de suministro" reconocidos por medio de los cuales los servicios son objeto de comercio.

Cuarto: Pueden también retirar y renegociar los compromisos para proporcionar un trato más favorable a determinados interlocutores comerciales, los gobiernos pueden aceptar exenciones, en principio limitadas a una duración de 10 años, del principio de NMF, que es por lo demás aplicable a todos los servicios, ya estén o no incluidos en la lista.

El Acuerdo contiene un número de obligaciones generales aplicables a todos los servicios, la más importante de las cuales es la norma NMF. Aparte de estas obligaciones generales, cada Miembro define sus propias obligaciones mediante los compromisos asumidos en su lista. Como un principio básico del Acuerdo es que los países en desarrollo se espera que liberalicen menos sectores y tipos de transacciones, en armonía con su situación de desarrollo, los compromisos de los países en desarrollo suelen ser menos amplios que los de los países más industrializados.

Finalmente, esta flexibilidad en la elaboración de las listas de compromisos es lo que puso fin a la polémica Norte-Sur con respecto a los servicios que caracterizó los primeros años de la Ronda Uruguay.

Tradicionalmente, el comercio internacional de servicios se limitaba al uso de las telecomunicaciones, del transporte internacional y de los servicios financieros. Pero estos no son los únicos, la OMC considera que los servicios se pueden agrupar de la siguiente forma:

- **Servicios comerciales:** comprenden los servicios profesionales, los relacionados con las tecnologías de la información, de la investigación y del desarrollo.
- **Servicios de telecomunicaciones:** se entiende por telecomunicaciones a la transmisión y recepción de señales por cualquier medio electromagnético.
- **Servicios de construcción:** se pueden agrupar en esta clasificación las obras de ingeniería diseñadas por empresas nacionales llevadas a cabo en el extranjero.
- **Servicios de distribución y transporte:** son los servicios que prestan las empresas encargadas de retirar mercadería de las bodegas de una fábrica, adelantar los trámites de exportación en la aduana, colocar el producto en el medio de transporte seleccionado y luego hacerse cargo de su llegada al país de importación y nacionalizarlo.
- **Servicios ambientales:** se incluyen dentro de esta categoría los servicios de eliminación de desperdicios, los servicios de saneamiento y otros similares. Por ejemplo: un experto en tratamientos de agua hace una evaluación y presenta un diagnóstico sobre el estado del Río Rin en Alemania.
- **Servicios de educación:** son aquellos que brinda una institución educativa a estudiantes extranjeros.
- **Servicios financieros:** están comprendidos por el sistema bancario, por los seguros y por todos los servicios relacionados con el movimiento de valores. Por ejemplo: un banco abre una sucursal en otro país.

- **Servicios relacionados con la salud:** esta categoría incluye los servicios de salud provistos por profesionales del área como médicos, dentistas, veterinarios, parteras, enfermeras, fisioterapeutas y personal paramédico, así como también los servicios de hospital y los demás servicios que se prestan a la salud humana (laboratorios, radiografías, etc.). Por ejemplo: un chileno viaja para operarse de miopía en una clínica mendocina que utiliza un sistema láser.
- **Servicios relacionados con el turismo y los viajes:** este sector está dividido en cuatro subsectores:
 - Hoteles y restaurantes, agencias de viajes y organizaciones de viaje en grupo, guías turísticos y otros.
 - Servicios recreativos, culturales y deportivos: estos servicios comprenden a todas las actividades recreativas, culturales y deportivas que se presentan en el exterior.
 - Servicios de diseño, imagen, publicidad, producción de TV, cine: por ejemplo: el formato del programa televisivo se exporta exitosamente a varios países europeos, entre otros destinos.
 - Otros servicios no incluidos en otras categorías: por ejemplo: servicios de suministro de energía o de agua.

33. EL COMERCIO Y LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL SISTEMA REGIONAL

33.1. EL MERCOSUR

El 15 de diciembre de 1997 se firmó el Protocolo de Montevideo, referido al comercio de servicios en el MERCOSUR. El Protocolo cumple con los requisitos del artículo V y establece que los cuatro países miembros deben promover sucesivas rondas de negociaciones.

La negociación en el MERCOSUR es similar a la de la OMC, pero posee alcance más amplio. Las características del Protocolo son: a) se negocia por listas positivas; b) todos los sectores están incluidos; c) la cláusula de la Nación más Favorecida es incondicional, sin exclusiones; d) hay un plazo máximo para la liberalización de diez años. Se puede decir que el Protocolo de Montevideo es un caso de OMC plus.

En 2008 los socios aprobaron la Decisión 49/08 que contiene el Plan de Acción para la Profundización del Programa de Liberalización del Comercio de Servicios. Se trata, claramente, de una reafirmación de la voluntad de los cuatro socios en cuanto a acelerar el proceso de liberalización en materia de servicios

Las Directivas del Plan de Acción comprenden:

- ✓ Finalizar el proceso de consolidación del “status quo” en materia de restricciones de acceso al mercado.
- ✓ Desarrollar y complementar los regímenes regulatorios en determinados sectores.
- ✓ Intensificar los esfuerzos para la eliminación efectiva de las restricciones al comercio y a las inversiones en el sector servicios.
- ✓ Avanzar en la agenda de armonización en la normativa de servicios pues se le considera una condición para asumir compromisos de liberalización.

De los cuatro socios del MERCOSUR solo Brasil tiene cierta presencia en mercados extra regionales. En efecto, con información para 2005 el 34.2% de las exportaciones brasileñas de servicios se dirigieron a la Unión Europea y el 10.4% a los Estados Unidos. En el caso de Argentina los porcentajes son 12.3% hacia la Unión Europea y 4.1% hacia Estados Unidos. Puede presumirse que parte de esta exportación extra regional, en los dos países, corresponde a intercambio intrafirma y está vinculado a la presencia de empresas

33.2. LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS ENTRE CHILE Y EL MERCOSUR

En otro orden, merece especial consideración el acuerdo entre MERCOSUR y Chile en materia de servicios. Se trata de una negociación que se celebró en el marco del ACE (Acuerdo de Complementación Económica) N° 35, con cobertura de la mayoría de los sectores (con excepción de servicios financieros y ciertas actividades de transporte aéreo). El acuerdo no abarca las compras públicas y los servicios brindados dentro de las facultades gubernamentales.

La negociación es por *lista positiva* (como en AGCS y Protocolo Montevideo), con listas individuales por país y compromisos para cada modo de suministro en acceso a los mercados y trato nacional. Se trata del primer acuerdo entre el MERCOSUR y un tercer país que otorga más ventajas que las concedidas en el ámbito de la OMC. Esta abierta la posibilidad, además, de que negociaciones similares, en el área de servicios, se concreten con otros países de América del Sur. Las listas son documentos jurídicamente vinculantes en los que se consignan los compromisos específicos adoptados por cada Miembro y forman parte integrante del AGCS.

En una lista un Miembro especifica los sectores en los que ha contraído compromisos, en su caso, con las correspondientes limitaciones al acceso a los mercados y al trato nacional. Un Miembro también puede asumir compromisos adicionales que no están comprendidos en las disposiciones del AGCS acerca del acceso a los mercados o el trato nacional, pero que afectan a las condiciones de mercado a que hacen frente los proveedores de servicios.

Una lista contiene cuatro columnas: sector o subsector; limitaciones al acceso a los mercados; limitaciones al trato nacional; y compromisos adicionales, en su caso. Los números consignados en las columnas de acceso a los mercados y trato nacional remiten a los diferentes modos de suministro, ya que los compromisos se contraen en relación con un modo específico.

33.3. EXPORTACIONES DE SERVICIOS NO TRADICIONALES EN CHILE

Hasta hace poco tiempo atrás en materia de comercio exterior las preocupaciones estaban centradas en el intercambio de mercancías (bienes físicos que cruzan las fronteras y las aduanas de los países), pero poco a poco se ha ido instalando y reconociendo la importancia y las posibilidades de Chile en el ámbito de las exportaciones de servicios o intangibles. Un área que se ha puesto de moda corresponde a las actividades de offshoring. Se afirma que se ha instalado una nueva industria en el país, que este año debieran alcanzar (según estimaciones de IDC para el Clúster de Servicios Globales) los US\$ 1.000 millones en exportaciones, cifra que se espera hacer crecer hasta los US\$ 5.000 de aquí a 2015. Estas exportaciones, también llamadas de servicios globales, corresponden a un subconjunto de los servicios no tradicionales que presentan un explosivo dinamismo a nivel internacional.

Cuadro N° 4. COMERCIO MUNDIAL DE SERVICIOS COMERCIALES

	Valor	Parte				
	2012	2000	2005	2010	2011	2012
Exportaciones						
Todos los servicios comerciales	4350	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Servicios de transporte	890	23.2	22.6	21.1	20.6	20.5
Viajes	1110	31.9	27.9	24.9	25.1	25.5
Otros servicios comerciales	2345	44.8	49.5	53.7	54.1	53.9
Importaciones						
Todos los servicios comerciales	4150	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Servicios de transporte	1145	28.6	28.6	27.1	27.7	27.5
Viajes	995	30.1	27.4	23.8	23.4	24.0
Otros servicios comerciales	1965	41.2	44.0	47.6	47.8	47.3

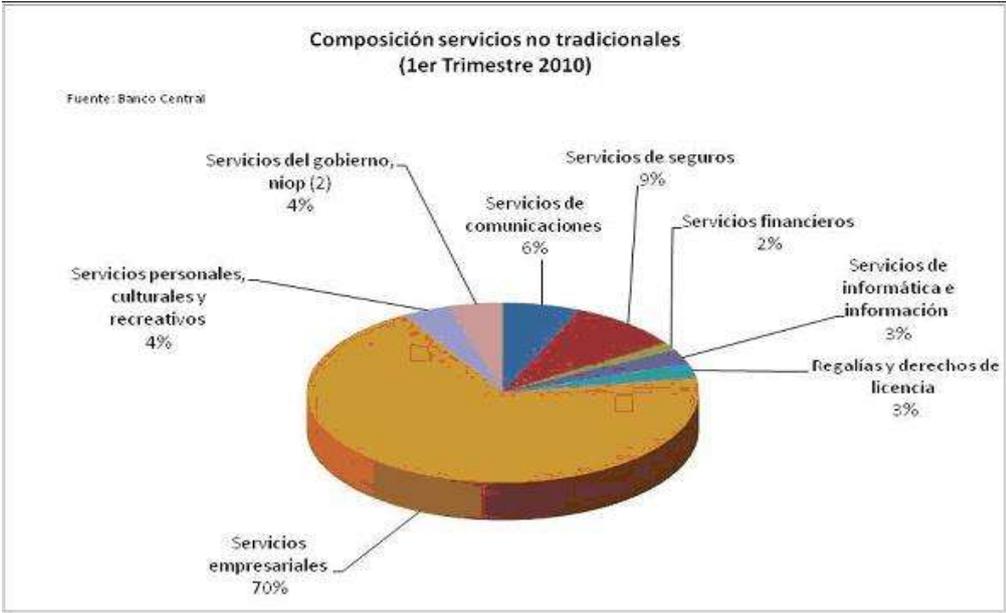
**Cuadro N° 5. CRECIMIENTO DE LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS
COMERCIALES, POR CATEGORÍAS Y POR REGIONES**

	Mundo	América del Norte	América del Sur y Central	Europa	CEI	África	Oriente Medio	Asia
Servicios comerciales								
1990-95	8	8	9	-	-	7	...	14
1995-00	5	7	6	4	...	4	...	4
2000-05	11	5	8	13	18
2005-10	9	8	10	7	14	9	...	12
2011	11	9	19	12	20	0	11	12
2012	2	5	4	-2	9	6	13	6
Servicios de transporte								
1990-95	6	4	7	-	-	6	...	11
1995-00	3	1	1	3	...	-1	...	3
2000-05	10	3	11	11	15	14	...	11
2005-10	7	6	9	6	13	9	9	9
2011	9	11	17	10	16	6	22	4
2012	1	3	-1	-2	5	9	13	4
Viajes								
1990-95	9	7	10	-	-	8	...	14
1995-00	4	6	7	2	...	6	...	3
2000-05	8	2	6	9	18	15	12	11
2005-10	6	4	7	3	9	8	15	13
2011	12	10	8	13	28	-4	2	18
2012	4	6	5	-2	12	6	6	10
Otros servicios comerciales								
1990-95	9	11	10	-	-	5	...	16
1995-00	7	10	9	6	...	6	...	5
2000-05	13	8	11	15	25	...	13	...
2005-10	11	10	16	10	19	11	...	13
2011	12	8	30	12	20	3	14	14
2012	2	4	6	-2	11	4	20	6

Fuente: Estadísticas Comercio -Internacional - 2013-OMC

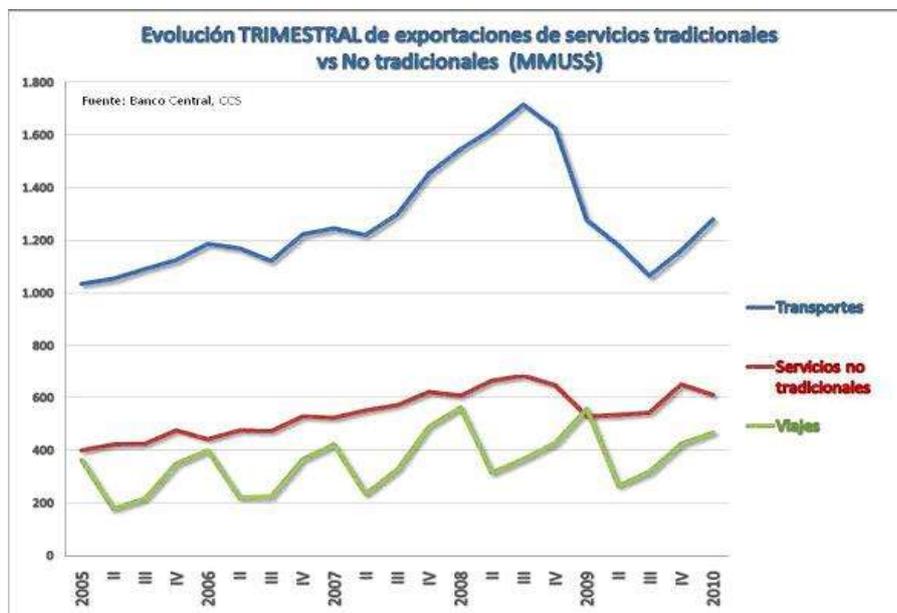
La cuenta de exportaciones de servicios transfronterizos se encuentra segmentada de acuerdo a la Balanza de Pagos en tres partidas: Los servicios de transporte, los servicios de viajes y los otros servicios. Los dos primeros denominados servicios tradicionales, mientras que el tercero representa los servicios no tradicionales. Estos últimos albergan, entre otros, a los servicios globales u offshoring, servicios a las empresas, servicios profesionales, ingeniería e informática y financieros. Una de las debilidades de las cifras oficiales sobre exportación de servicios es que aún no incluyen las ventas materializadas mediante presencia comercial de empresas nacionales en el exterior. Si a las exportaciones de servicios transfronterizos (que superaron los US\$ 8.500 millones en 2009) se le adicionan las ventas de servicios a

través de filiales en el exterior, que según la CCS bordearía los US\$ 7.000 millones, las exportaciones totales de servicios chilenos podrían situarse en los US\$ 15.000 millones anuales. Las cifras del primer trimestre del presente año muestran una caída del 16% en las exportaciones del rubro viajes, afectadas fuertemente por el menor ingreso de turistas luego del terremoto del 27 de febrero. De acuerdo a las cifras de Sernatur, el ingreso de turistas durante el mes de marzo disminuyó un 24%. Las exportaciones de servicios de transporte, en tanto, vinculados estrechamente al comercio exterior de mercancías, tuvieron un comportamiento plano, sin variación respecto del primer trimestre de 2009. Lo anterior contrasta con el alto dinamismo exhibido por las exportaciones de servicios no tradicionales, que se expandieron a un saludable 15%. Los mayores incrementos en este tipo de servicios se observaron en el rubro de servicios empresariales (13%), servicios de informática e información (12%), regalías y derechos de licencia (12%) y servicios financieros (11%). Precisamente los servicios empresariales corresponden al rubro más importante entre las exportaciones no tradicionales, con un 70% del total.



Fuente: Servicio Nacional de Aduanas de Chile.

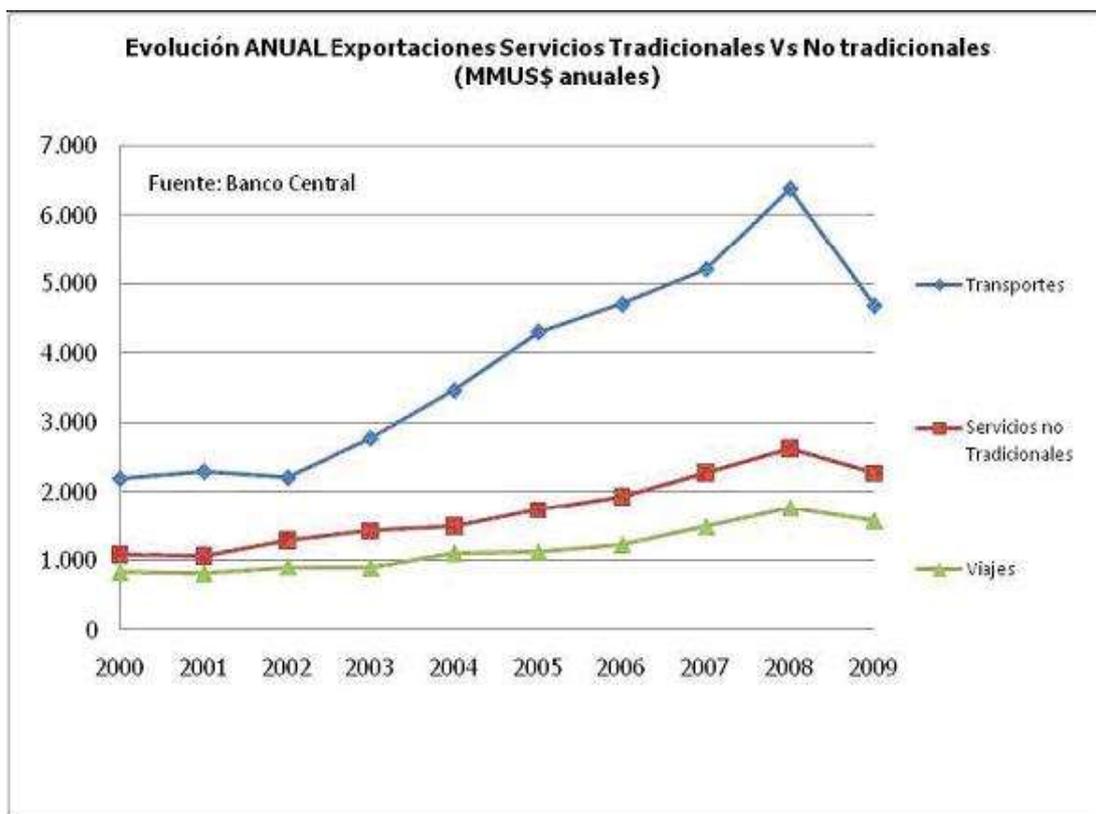
Cabe resaltar una característica intrínseca de las exportaciones de servicios no tradicionales que son más inelásticas a las crisis económicas y también se recuperan más rápidamente de estos vaivenes que otros rubros del sector exportador. Así, se observa que en el caso de las exportaciones no cobre se registró una caída del 20% durante 2009, y las exportaciones de servicios relacionados al transporte que cayeron alrededor del 27%. Sin embargo, la contracción en los servicios no tradicionales fue bastante más tenue durante la crisis, situándose en un 13% para 2009. Esta cualidad de los servicios no tradicionales se explica porque el factor crítico es la creatividad y el conocimiento especializado y por ende la “producción” no está ligada a una planta industrial física o a una cadena logística ni a infraestructura física de transporte. En muchos casos, sólo se requiere de un lugar de trabajo con conexión a telecomunicaciones y a Internet. Dentro del total de exportaciones de servicios medido por Balanza de Pagos, el sector transporte continúa a la cabeza como el rubro de mayor importancia, con más de US\$ 4.600 millones en el año 2009. Los servicios no tradicionales (que incluyen servicios a las empresas, servicios profesionales, ingeniería e informática, entre otros), se consolidan en la segunda posición, superando los US\$ 2.200 millones.



Fuente: Servicio Nacional de Aduanas de Chile.

Tareas Pendientes

Las exportaciones chilenas de servicios se han venido desarrollando en un clima adverso. Si bien existe consenso sobre su importancia y la necesidad de impulsarlas, aún se mantienen una serie de barreras o “lomos de toro” que tienen que sortear las empresas para colocar sus servicios en el exterior. En algunos ámbitos, sin embargo, se constatan avances relevantes, como se aprecia en la reducción de la doble tributación que afecta fuertemente los retornos de los exportadores de servicios, a través de la firma de diversos acuerdos para evitarla: Hace pocos años atrás Chile tenía vigentes sólo tres acuerdos de doble tributación, en la actualidad hay más de veinte acuerdos en vigor. Estos acuerdos permiten que los exportadores de servicios paguen impuestos en un solo país. Pero por otro lado, aún continúan las dificultades de los exportadores de servicios en el sentido que muchos de sus envíos no pueden acceder a la devolución del IVA soportado en el proceso exportador, como ocurre cuando se envían bienes físicos al exterior, cuyo objetivo es no encarecer las exportaciones con impuestos pagados internamente. Esta dificultad se produce porque la institucionalidad chilena aún no acoge los criterios internacionales establecidos para el comercio de servicios establecidos por la OMC a través del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS), que estipula otras formas de transar servicios internacionalmente, incluyendo a las transfronterizas, las que se materializan mediante el movimiento del proveedor y el consumidor y la prestación a través de filiales o sucursales en el exterior.



Fuente: Servicio Nacional de Aduanas de Chile.

34. EL COMERCIO DE SERVICIOS EN LA COMUNIDAD ANDINA (CAN)

La decisión 599 de la CAN tiene como objeto regular los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los países miembros.

Esta norma define que se debe entender por Exportación de Servicios y exige el cumplimiento de ciertos requisitos para que se cumpla la condición de ser considerados como exportación de servicios.

También, dispone “*que los países miembros que a la fecha de entrada en vigencia gravaren las exportaciones de servicios o los sometieren a un régimen distinto al de tasa cero podrán continuar haciéndolo hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión*”.

El 14 de diciembre de 2006 se culminó el proceso de perfeccionamiento de la liberalización del comercio de servicios entre los países de la CAN, con la aprobación de la Decisión 659 que ratifica la vigencia de la zona de libre comercio de servicios, de acuerdo a lo previsto en la Decisión 439. En el caso del sector de servicios financieros se ha previsto que una normativa específica de liberalización deberá ser aprobada por la Comisión antes del 30 de septiembre de 2007.

Para BOLIVIA, en aplicación del artículo 7 de la decisión 634, se suspende la liberalización del comercio de servicios. A más tardar el 30 de septiembre de 2008. Bolivia presentará a la Comisión, para su consideración, los proyectos de Decisión de los sectores que podrán ser objeto de trato preferencial que regirá para el comercio de servicios entre Bolivia y los demás países miembros.

Turismo.-

En el sector de turismo se estableció en diciembre de 2006, las Autoridades del Comité Andino de Autoridades de Turismo (CAATUR), definieron el Plan de Acción del Turismo para la Región Andina 2006 – 2007, cuyas actividades se enmarcan en 4 líneas estratégicas: i) Herramientas para una mejor gestión regional del turismo; ii) Impulso a las acciones de promoción externa del producto turístico; iii) Mejora de la oferta turística con base en nuevos productos regionales; y iv) Fortalecimiento de la Identidad Cultura Andina. Para el desarrollo de las actividades se cuenta con el apoyo de la Cooperación Española

Telecomunicaciones.-

Con la finalidad de eliminar los obstáculos al libre comercio en el sector, los países andinos acordaron, en mayo de 1999, por medio de la Decisión 462, la **liberalización de los servicios de telecomunicaciones**, excepto los de radiodifusión sonora y televisión.

Asimismo, con miras a disponer de un **sistema satelital propio**, los países andinos aprobaron una serie de normas comunitarias y desarrollaron acciones encaminadas a alcanzar este objetivo.

Los países miembros de la CAN registraron ante la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) posiciones orbitales dentro del Arco 60°O – 70°, que les otorgó derecho para explotar comercialmente dichas posiciones. Por medio de la Decisión 395, aprobaron el Marco Regulatorio para la utilización comercial del recurso órbita-espectro de los países Miembros (ROE) con el establecimiento, operación y explotación de Sistemas Satelitales a través de empresas privadas.

A la fecha los Países Miembros se encuentran en una etapa de definición política y normativa para la preservación, uso y explotación definitiva del Recurso Orbita Espectro de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en la posición 67° O, a través de un satélite definitivo.

En noviembre de 1991, mediante Resolución No.VI. 144, se creó el **Comité Andino de Autoridades de Telecomunicaciones (CAATEL)**, constituido por representantes de los Organismos encargados de normar y administrar las políticas nacionales del sector en cada uno de los Países Miembros. Su función es, entre otras, asesorar a los órganos del Sistema Andino de Integración en materia de telecomunicaciones

TRANSPORTE.-

Se está trabajando en el perfeccionamiento del marco normativo de la norma comunitaria sobre Transporte Internacional por Carretera (Decisión 399). Se han definido los anteproyectos de las Decisiones sobre Transporte Marítimo Andino de Carga y Cabotaje Marítimo Andino de Carga. El transporte aéreo está regido por la Decisión 582. Asimismo, se han adoptado la Decisión 619 “Normas para la armonización de los Derechos y Obligaciones de los Usuarios, Transportistas y Operadores de los Servicios de Transporte Aéreo en la Comunidad Andina” y la Decisión 650 en materia de estadísticas.-

INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA.-

La Decisión 536 establece el marco general para la interconexión subregional de sistemas eléctricos e intercambio intracomunitario de electricidad. Sin embargo, en las relaciones contractuales de corto plazo, existen algunos aspectos de la Decisión 536 que requieren ser analizados a fin de profundizar y mejorar el desarrollo de los contratos de las transacciones de interconexiones internacionales (TIEs). Adicionalmente, no se cuenta con normas comunitarias complementarias aplicables a las relaciones de largo plazo que permitan lograr la integración de los mercados de energía eléctrica en la Comunidad Andina.

34.1. LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS EN LA COMUNIDAD ANDINA

Al amparo de las Decisiones 439 “Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la Comunidad Andina” y 659 “Sectores de servicios objeto de profundización de la liberalización o de armonización normativa”, en la Comunidad Andina existe libre comercio de servicios, salvo en los sectores de servicios Financieros y Porcentajes Mínimos de Programación de Producción Nacional en Señal Abierta, los cuales se encuentran pendientes de contar con una normativa sectorial.

La Comisión expidió normativa con el fin de ampliar los plazos de la liberalización de Servicios Financieros y Servicios de Televisión Abierta Nacional a través de las Decisiones 683, 687, 694, 696, 718 y 772 la cual extiende la suspensión de la liberalización de ambos servicios hasta el 31 de diciembre de 2014.

Por medio de la Decisión 634, se faculta a Bolivia a solicitar a la Comisión, para aquellos sectores en los que lo requiera, un trato preferencial para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en la Decisión 439 – Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la Comunidad Andina.

De igual forma extendió, hasta el 31 de diciembre de 2014, la suspensión de la liberalización del comercio de servicios para Bolivia y se amplió hasta el 30 de junio de 2014 el plazo para que Bolivia presente a la Comisión para su consideración los proyectos de Decisión de los sectores que podrán ser objeto de trato preferencial que regirá para el comercio de servicios entre Bolivia y los demás Países Miembros.

35. MODALIDADES DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Una exportación de servicios se realiza cuando el pago del mismo es efectuado por un residente en el extranjero, con independencia del lugar en el que se produce, en la práctica, la prestación del servicio.

Las modalidades de prestación de servicios son importantes, pues muestran las **características** que diferencian los “*bienes*” de los “*servicios*” y cómo se comercializan los mismos a nivel internacional. En efecto, el comercio internacional de bienes implica el movimiento físico de las mercancías de un país a otro, en tanto que son pocas las transacciones de servicios que entrañan movimientos trans-fronterizos.

En las transacciones de servicios, es necesario tener en cuenta el tiempo, el lugar de consumo y la proximidad entre el proveedor de servicios y el consumidor. Tal proximidad puede lograrse mediante la presencia comercial en el país importador o a través del traslado temporal de personas a otro territorio para recibir o prestar el servicio.

Así pues, a diferencia de las transacciones internacionales de bienes, que requieren inevitablemente el traslado físico de la mercancía a través de las fronteras, los servicios se proporcionan en el ámbito internacional según una o varias modalidades de prestación. A saber, la OMC reconoce, en este momento, cuatro formas de hacer **exportación de servicios**: *el comercio transfronterizo, el consumo en el exterior, la presencia comercial y el movimiento de personas naturales.*

a) Comercio o suministro Transfronterizo: El comercio transfronterizo es cuando el servicio se produce en el país, pero se consume en el exterior, se asemeja al concepto **tradicional de las exportaciones**, pues se trata de un servicio consumido por no residentes en un territorio diferente al propio. Ejemplos de esta modalidad son: pacientes extranjeros bolivianos no residentes que reciben servicios médicos en Bolivia, turistas extranjeros o argentinos no residentes que consumen servicios de hospedaje, alimentación y recreación en Bolivia, estudiantes de cualquier territorio que viajan a otro país para cursar estudios.

b) Consumo en el exterior: El consumo en el exterior sucede cuando un extranjero se hospeda en un hotel, consume los servicios de ese hotel y paga con dinero del exterior.

Es el suministro de un servicio por parte de un proveedor en el territorio de otro país. Ejemplos de esta modalidad son: un grupo de ingenieros bolivianos que se establece en otro país para prestar sus servicios en el exterior, la apertura de una oficina en el exterior o el mantenimiento de sucursales, filiales y subsidiarias de empresas que se establecen en otro territorio con el fin de suministrar un servicio.

c) Presencia comercial: Se produce cuando una compañía decide montar una filial u oficina en el territorio de otro país. Es el comercio que se realiza entre dos países. El servicio propiamente dicho cruza la frontera sin necesidad de que se desplacen las personas involucradas. Es otras palabras, el proveedor del servicio no establece presencia en el país en el que se consume el servicio. Ejemplos de esta modalidad son: el software que se envía a través de Internet, un estudio de mercado elaborado en Bolivia para ser enviado al exterior, una transferencia bancaria, una conferencia telefónica internacional.

d) Movimiento temporal de personas naturales o Presencia de personas físicas en el extranjero: que es lo que sucede cuando, por ejemplo, alguien sale al exterior dicta unos seminarios, presta sus servicios como conferencista y regresa a Bolivia con lo que le pagan. Ocurre también cuando un proveedor de servicios se desplaza

físicamente a un país extranjero para suministrar tal servicio. Ejemplos de esta modalidad son: un docente boliviano que se desplaza al exterior para brindar un curso de capacitación por un período limitado de tiempo, un ingeniero boliviano especializado en petróleo que viaja a Perú para evaluar el comportamiento de una planta de refinación (en este último caso se trataría de la importación de un servicio en Perú y la exportación del mismo desde Bolivia).

Cuadro N° 6. TIPOS DE SUMINISTRO DE SERVICIOS, CLASIFICACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

Cuadro tipos de exportación de servicios	
Comercio transfronterizo	Consumo en el exterior
<p>Qué es • Es cuando un servicio se produce en el país, pero se consume también en otras partes del mundo. Es el más parecido a lo que es la exportación tradicional.</p> <p><i>Los ejemplos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sucede cuando un boliviano tiene su dinero depositado en un banco de Bolivia, porque vive y recibe el servicio en el país. Pero se va de vacaciones al Perú y allí utiliza su tarjeta de retiro de cajero electrónico para sacar dinero de su cuenta o usa su tarjeta de crédito. El servicio del depósito, la custodia del dinero está en Bolivia, pero en este caso se está cruzando la frontera y disfrutando en otro país, en este caso en el Perú. 	<p>Qué es • Es cuando los clientes o usuarios cruzan la frontera para pedir algún servicio o atención en otro país, donde dejan su dinero por la estadía o el trabajo recibido.</p> <p><i>Los ejemplos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • El ejemplo típico en este caso es el del turismo. Cuando un visitante llega a un país, se hospeda en un hotel, conoce lugares, paga transporte y compra cosas con dinero que trae de su propia nación. Pero también pueden ser los servicios médicos, que es cuando una persona viaja a otro país para ser atendido de algún mal, entonces contrata un médico, un hospital al cual paga con dinero que lleva de su nación.

Cuatro tipos de exportación de servicios	
Presencia comercial	Movimiento de personas
<p><i>Qué es</i></p> <p>Es cuando una compañía o empresa, radicada en un país, decide abrir filiales o sucursales en otras naciones vecinas por intereses comerciales y de negocios.</p> <p><i>Los ejemplos</i></p> <p>Los bancos suelen ser el ejemplo más típico en este caso, porque tienen sucursales en distintos países, pero también, en los últimos años, se han dado otros casos producto de la globalización, en la comunicación, por ejemplo, donde empresas como McCann, Erickson, Tironi, entre otras, tienen filiales en otras partes del mundo. Ellos producen un servicio en su país, pero lo venden también en otros donde ganan recursos.</p>	<p><i>Qué es</i></p> <p>Es cuando profesionales o técnicos van de un país a otro llevando algún tipo de conocimiento o de experiencias que se van a compartir con gente local.</p> <p><i>Los ejemplos</i></p> <p>Los expertos y conferencistas son el mejor ejemplo. Un experto, digamos en comercio, viaja a otro país a dictar cursos y allí recibe recursos por su trabajo. En el caso de los técnicos, una empresa boliviana compra maquinaria europea, pero junto con la compra viene el proceso de capacitación del personal, es decir, viene gente de Europa a dar ese servicio en Bolivia, cobra por eso y se lleva recursos para su país.</p>

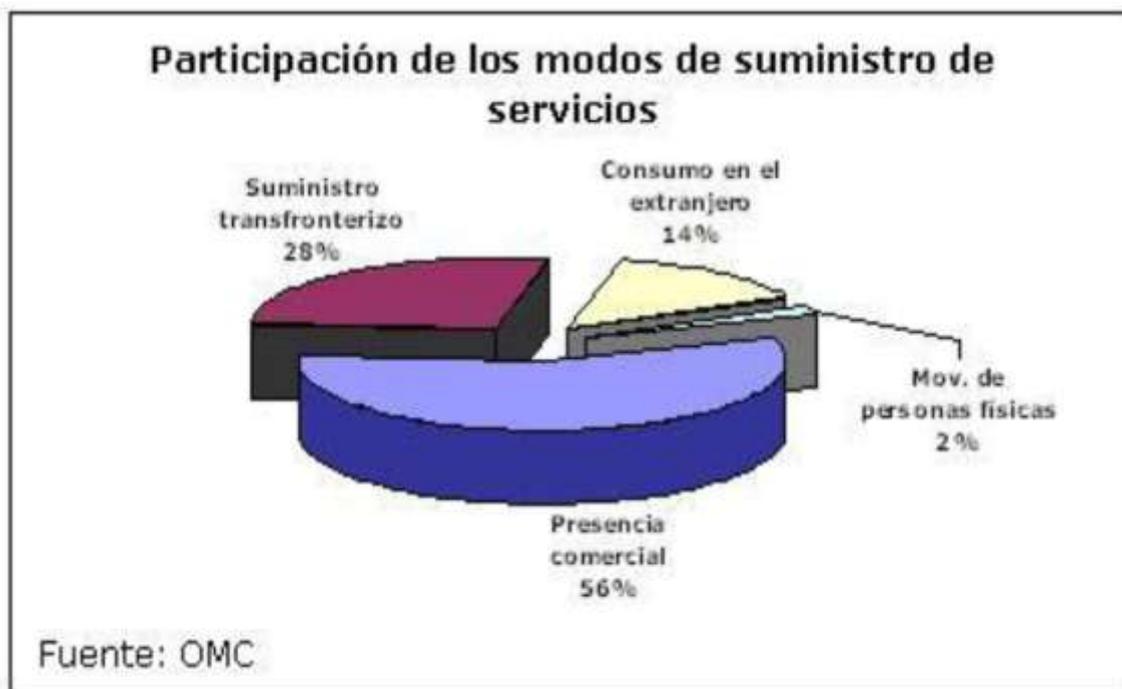
Fuente: <http://www.caracol.com.co/nota.aspx?id=266030>

36. EL PAPEL DEL COMERCIO DE SERVICIOS Y SU IMPORTANCIA

El GATS o AGCS (General Agreement on Trade in Services o Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios) es uno de los acuerdos que se firmaron en 1995 cuando se creó la Organización Mundial del Comercio, al acabarse las negociaciones del Uruguay Round entre 128 países. En realidad EE.UU, Canadá, la Unión Europea y Japón impulsaron y emplazaron a los demás a firmar este “paquete único” de acuerdos que reemplazaron los acuerdos de comercio internacional hasta entonces vigentes en el marco del GATT, por nuevos acuerdos que abarcan a muchos más sectores, notablemente a los servicios. La OMC vigila con plenos poderes la aplicación de estos

acuerdos por los países miembros, 144 en 2002 (97% de la población mundial con la adhesión de China).

Grafica N° 1. ESTADÍSTICA DE SUMINISTRO DE SERVICIOS

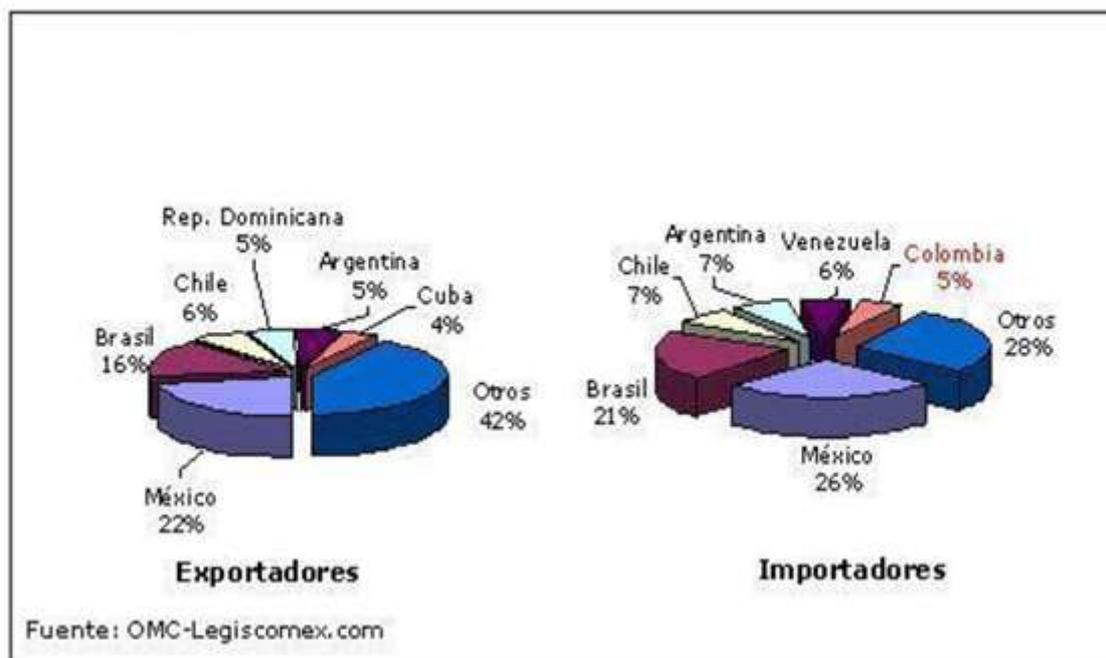


El GATS se convirtió rápidamente en el acuerdo más destacable de todos los acuerdos de la OMC, al abarcar absolutamente todos los sectores de la vida humana - salvo la agricultura y la industria de bienes cubiertos mediante acuerdos específicos - desde el sector inmobiliario hasta la recogida de residuos, pasando por el agua, la banca, la energía, las telecomunicaciones, el transporte, el turismo, los servicios sociales, la cultura, la información, la educación, la sanidad... : en total más de 160 sectores clasificados por la OMC.

Se trata de un acuerdo clave para las grandes multinacionales americanas y europeas en particular, al ser los servicios los mercados de hoy (representan ya 25% del valor del comercio internacional) y sobre todo de mañana: varias agencias de valores han estimado por ejemplo en 1000 miles de millones de dólares el “mercado” mundial del

agua, en 3500 miles de millones de dólares el “mercado” mundial de la salud humana y en 2000 miles de millones de dólares el “mercado” mundial de la educación [1] (a titre de comparación, el presupuesto de la seguridad social española es de 83000 millones de Euros, el presupuesto educativo francés es de 63000 millones de Euros).

Grafica N° 2. PRINCIPALES PAÍSES EXPORTADORES E IMPORTADORES DE SERVICIOS EN AMÉRICA LATINA (2013)



(1°) El comercio exterior de los servicios representa una proporción importante del PIB; tanto en los países desarrollados del mundo como en los que se encuentran en vías de desarrollo. . Pero, en estos últimos años, es poco lo que se ha hecho en cuanto a promoción, políticas y normatividad. En muchas legislaciones no existen reglas específicas para apoyar la producción y exportación de servicios lo cual también es el caso de Bolivia, lo que hubiera sido muy útil para la promoción del sector. En otros países, lo que sucede es que para promover la producción y exportación de servicios se aplica la misma normativa existente que para el estímulo de la producción de bienes. En algunos casos, este tipo de políticas puede resultar benéfico pero en otros no, pues

implica desconocer la esencia y las especificidades de los servicios, ya que los mismos no utilizan empaque, no tienen peso y no se embalan.

En general, las políticas de los países en vías de desarrollo están destinadas y concentradas hacia la “exportación de bienes” que son los que tradicionalmente se cuantifican en forma desagregada.

Sin embargo, los servicios juegan un papel importante en las economías mundiales: su participación en el PIB oscila entre un 39% en Nigeria hasta un 89% en Hong Kong.

(2º) Exportar servicios es participar en una de las actividades con mayor potencialidad y crecimiento en los mercados internacionales. En general, cuando se trabaja en el sector de servicios se habla de empresas que no contaminan el medio ambiente, también llamadas "industrias limpias".

Así, gracias a la internacionalización del comercio y a la apertura a la inversión extranjera directa, las industrias dedicadas a la prestación de servicios legales, jurídicos, informáticos y de software, de turismo y de educación, experimentan un crecimiento continuo y estable.

Las actividades de servicios cuentan con un alto potencial para crear puestos de trabajo como en el caso de la prestación de servicios en las áreas de arquitectura, de ingeniería, de la construcción y de la industria del turismo.

(3º) El sector de servicios contribuye al crecimiento de la economía mediante la transferencia de tecnología y el mejoramiento de los canales de información. Además, un exportador de servicios se diferencia de un exportador de bienes en que el primero no posee un tangible que pueda utilizar como muestra. Es por esto que su tarea requiere un esfuerzo diferente al que realiza un vendedor de bienes, a lo que debe sumarse un manejo especial de las herramientas de marketing y promoción.

36.1. EL POR QUE LIBERALIZAR LOS SERVICIO

- a) **FORTALECIMIENTO DE MANO DE OBRA EN TURISMO.-** El sector turístico emplea a uno de cada 10 trabajadores del mundo.
- b) **ACCESO AL SISTEMA FINANCIERO.-** A cualquier país le resulta imposible en la actualidad prosperar con la carga de una infraestructura de servicios ineficiente y cara. Los productores y exportadores de tejidos, tomates o cualquier otro producto no serán competitivos si no tienen acceso a unos sistemas bancarios, de seguros, contables, de telecomunicaciones y de transporte eficientes.
- c) **EFEECTO TRANSVERSAL EN EL DESARROLLO.-** En los mercados en los que el suministro es insuficiente, las importaciones de servicios esenciales pueden ser tan trascendentales como las importaciones de productos básicos. Las ventajas de la liberalización de los servicios van más allá que las propias ramas de prestación de servicios; sus efectos se hacen sentir en todas las actividades económicas.

La producción y distribución de servicios, al igual que cualquier otra actividad económica, está destinada en última instancia a satisfacer la demanda individual y las necesidades sociales. Este último elemento –las necesidades sociales– es particularmente importante en sectores como la salud o la educación que en muchos países, por no decir en todos, son consideradas como una responsabilidad estatal esencial. Están sometidos a una estricta reglamentación, supervisión y control. Aunque los conceptos de la política social, con inclusión de la equidad y el acceso universal, no suponen forzosamente que los gobiernos actúan también como productores, las empresas de servicios públicos han sido tradicionalmente, y siguen siendo, los principales proveedores de servicios como los de salud y educación en la mayoría de los países.

d) ALIVIO DE POBREZA.- La liberalización del comercio de mercancías, promovida por medio de las negociaciones en el GATT en los últimos 50 años, ha sido uno de los principales factores del crecimiento económico y del alivio de la pobreza en la historia de la humanidad. Como resultado de la catastrófica experiencia de la primera mitad del siglo XX, los gobiernos fueron abandonando cautelosamente las políticas de nacionalismo económico y proteccionismo que habían contribuido a causar el desastre y sustituyéndolas por una cooperación económica basada en el derecho internacional. El crecimiento durante este período no fue uniformemente compartido, pero no cabe la menor duda de que los países que optaron por participar más a fondo en el sistema comercial multilateral mediante la liberalización se beneficiaron considerablemente de ello. Además, no hubo ningún movimiento paralelo de liberalización multilateral del comercio de los servicios hasta la negociación del AGCS y su entrada en vigor en 1995. Como el sector de los servicios es el mayor y el de más rápido crecimiento de la economía mundial, y aporta más del 60 por ciento del producto mundial y en muchos países un porcentaje aún mayor de empleo, la falta de un marco jurídico para el comercio internacional de servicios constituía una anomalía y un peligro, anomalía porque las ventajas potenciales de la liberalización de los servicios son por lo menos tan grandes como en el sector de las mercancías, y un peligro porque no existía ninguna base jurídica para resolver los intereses nacionales en conflicto.

36.2. VENTAJAS DE LA LIBERALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

a) Eficacia económica.

La existencia de una infraestructura de servicios eficaz es una condición sine qua non para la prosperidad económica. Servicios tales como los de telecomunicaciones, banca, seguros y transporte contribuyen estratégicamente al desarrollo de todos los sectores, de bienes y servicios, con importantes aportaciones. Sin el acicate de la competencia, es poco probable que cumplan

eficazmente esta función, con el consiguiente detrimento de los resultados y el crecimiento económico generales. Cada vez más gobiernos, pues, prefieren un entorno abierto y transparente para la prestación de servicios.

b) Desarrollo.

El acceso a los servicios mundiales ayuda a los exportadores y productores de los países en desarrollo a aprovechar su capacidad competitiva, independientemente de los bienes y servicios que estén vendiendo. Gracias a la inversión y competencia técnica extranjeras, varios países en desarrollo han podido también avanzar en los mercados de los servicios internacionales, desde el turismo y la construcción, al desarrollo de soporte lógico y la asistencia sanitaria. Así pues, la liberalización de los servicios se ha convertido en un elemento clave de muchas estrategias de desarrollo.

c) El ahorro de los consumidores.

Existen abundantes pruebas de que en muchos servicios, en particular los de telecomunicaciones, la liberalización hace bajar los precios, mejora la calidad y amplía las posibilidades de elección de los consumidores. Estas ventajas, a su vez, se abren paso a través del sistema económico y contribuyen a mejorar las condiciones de suministro de otros muchos productos.

Así pues, aunque algunos precios aumenten durante el proceso de liberalización, por ejemplo el costo de las llamadas locales, este incremento suele verse compensado con creces por las reducciones de precios y la mejora de la calidad en otros sectores. Además, en el marco del AGCS, los gobiernos siguen teniendo plena facultad, aun en un entorno completamente liberalizado, de imponer obligaciones universales en materia de servicios y medidas similares por motivos de política social.

d) Una innovación más rápida.

Los países donde los mercados de servicios están liberalizados han asistido a una mayor innovación de los productos y los procesos. El crecimiento explosivo de Internet en los Estados Unidos contrasta notablemente con el despegue más

lento producido en muchos países de la Europa Continental que han vacilado más a la hora de emprender la reforma de las telecomunicaciones. Contrastes similares pueden apreciarse en los servicios financieros y de la tecnología de la información.

e) Mayor transparencia y previsibilidad.

Los compromisos de un país incluidos en su lista de servicios de la OMC equivalen a una garantía jurídicamente vinculante de que se autorizará a las empresas extranjeras a prestar sus servicios en condiciones estables. Esto da a cuantos tienen interés en el sector -productores, inversores, trabajadores y usuarios- una idea clara de las reglas del juego, pudiendo planificar su futuro con una mayor certidumbre, que estimula las inversiones a largo plazo.

f) Transferencia de tecnología.

Los compromisos asumidos en la OMC con respecto a los servicios contribuyen a estimular la inversión directa extranjera. Esa inversión directa extranjera normalmente aporta nuevos conocimientos especializados y tecnologías que se dispersan de diversas maneras por toda la economía. Los empleados nacionales aprenden las nuevas técnicas (y las expanden cuando se van de la empresa). Las empresas nacionales adoptan las nuevas técnicas. Y las empresas de otros sectores que utilizan servicios—insumos del sector como las telecomunicaciones y la financiación también se benefician.

37. LEGISLACIÓN COMPARADA EN ASPECTOS OPERATIVOS E IMPOSITIVOS

37.1. PROGRAMAS DE PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESARROLLADO EN LA REPÚBLICA DE ARGENTINA AL 2015.

Tradicionalmente, los programas de promoción de exportaciones desarrollados en el país de Argentina han centrado sus esfuerzos en las actividades basadas en la producción de bienes.

Es así que la exportación de servicios no percibe hasta el momento incentivos para la exportación. Como contrapartida, cabe mencionar que estas ventas no tributan, por ejemplo, derechos de exportación por no estar clasificados bajo posiciones arancelarias.

Los ingresos obtenidos por exportaciones se encuentran exentos de pagar el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. De este modo, se obtiene un ahorro del 3% sobre las operaciones realizadas. El transporte internacional de cargas, por ejemplo, goza de esta exención. Esta exoneración no alcanza a las actividades conexas como estibaje, depósito, carga y otras de similar naturaleza.

El BCRA obliga a los exportadores de servicios a ingresar las divisas producto de la exportación dentro de los 30 días corridos a partir de su percepción en el exterior o en el país. Para la liquidación efectiva de las divisas, cuentan con cinco días adicionales al plazo fijado para el ingreso.

En materia del IVA, la reforma tributaria introducida por la Ley N° 25.063 establece un nuevo supuesto de exportación, incorporando al objeto del impuesto el concepto de exportación de servicios, cuando se trata de prestaciones y/o locaciones de servicios efectuadas en el país, cuya utilización o explotación se lleva a cabo en el exterior. En consecuencia, el tratamiento de exportación que se le da a estos servicios es el siguiente: exención tributaria del impuesto al valor agregado establecida en el artículo 8°, inciso d) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El crédito facturado por compras que poseen los exportadores se recupera según indica el art. 43 de la ley del gravamen de la siguiente manera:

Si realiza operaciones en el mercado interno podrá utilizar la compensación (art. 43, 1° párrafo) que consiste en computar los créditos contra los débitos fiscales que se tengan por operaciones de trabajo interno.

Si no posee débitos fiscales por operaciones gravadas o si los tuviera en menor medida que el total de los créditos (art. 43, 2° párrafo) podrá utilizar algunos de los siguientes mecanismos:

- Acreditación contra otros impuestos determinados y exigibles a cargo de la AFIP.
- Devolución. El exportador recibe el dinero del crédito.
- Transferencia a terceros, según se establece en el artículo 29 de la Ley N° 11.683, t.o: 1998.

Estas tres opciones se computan hasta el límite que surge de aplicar la alícuota del impuesto sobre el monto exportado, determinado según los artículos 735 y 750 del Código Aduanero.

La reglamentación de la acreditación, devolución o transferencia de los importes correspondientes al impuesto al valor agregado que les haya sido facturado queda reglamentada por la Resolución General de la AFIP 1351/20028, que sustituye a la RG (AFIP) 616. Este régimen resulta de aplicación para las solicitudes que se presenten desde el 1/1/2003, con relación a operaciones perfeccionadas desde el 1/8/2001.

Las solicitudes presentadas hasta el 31/12/2002 se efectuarán de acuerdo con las disposiciones del régimen transitorio RG (AFIP) 1101/2001.

Por otra parte, algunos sectores de servicios prestados a turistas gozan de un régimen especial de devoluciones. El citado régimen está regulado en el Art. 43, 6° párrafo. En él la norma dice: "Las compras efectuadas por turistas extranjeros, de bienes gravados producidos en el país que aquellos trasladen al exterior, darán lugar a reintegro del impuesto facturado por el vendedor, de acuerdo con la reglamentación que al respecto dicte el Poder Ejecutivo Nacional."

Muchas veces, la utilidad por la venta de servicios en el exterior debe tributar el impuesto a las ganancias del país comprador. En la mayoría de los casos, cuando existe un convenio de doble tributación, el monto de ese impuesto se utiliza como pago a cuenta en la Argentina.

37.2. CONVENIOS VIGENTES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LA ARGENTINA Y EL PAÍS IMPORTADOR.

En algunos casos, el importador debe retener un porcentaje del impuesto a las ganancias – impuesto que queda como crédito del exportador- para el caso que entre la Argentina y el país importador exista algún acuerdo para evitar la doble tributación.

Si el exportador fuera una empresa off shore, la retención es mayor que si fuera una empresa tradicional (esto se aplica en la mayoría de los países que efectúan un estricto control de lavado de dinero).

37.3. MODELOS DE CONTRATOS

El contrato de prestación de servicios deberá elaborarse siempre por escrito y es recomendable que contenga, por lo menos, la siguiente información:

- ✓ Identificación de las partes. Nombre, domicilio, datos de la empresa.
- ✓ Objeto del contrato. En donde se establece claramente el servicio a ser prestado.
- ✓ Valor del contrato. El importe que abonará el comprador, conjuntamente con la divisa en la cual se realizará el pago y los intereses correspondientes.
- ✓ La forma de pago y la fecha de vencimiento del plazo para la utilización del mismo.
- ✓ La legislación que se aplicará en caso de que surjan conflictos entre las partes.

Ejemplos de contratos frecuentemente utilizados:

37.3.1. CONTRATO DE DISTRIBUCIÓN

Puede ser de exclusividad o no, entre personas físicas, jurídicas o mixtas. En este tipo de contrato, un empresario (el distribuidor - comprador) se obliga a adquirir, en nombre y por cuenta propia y bajo determinadas condiciones, productos (de marca reconocida, generalmente) a otro empresario (fabricante o importador) para su reventa. Una vez realizada la venta, este último le garantiza al distribuidor - comprador una cierta exclusividad en una zona y asistencia.

Así pues, el distribuidor - comprador se integra en la red de distribución de los productos del importador o fabricante. Dentro del contrato deberán convenirse las siguientes cláusulas: objeto, zona geográfica, duración, precios, transporte, obligaciones de las partes, extinción, condición resolutoria, régimen, ley aplicable, jurisdicción competente y arbitraje.

37.3.2. CONTRATO DE REPRESENTACIÓN COMERCIAL INTERNACIONAL

El productor o fabricante le otorga al representante un poder para actuar en nombre y por cuenta del principal en un territorio extranjero. El representante se encarga de la promoción y de la venta de los productos o servicios y, además, puede presentar ofertas tanto directas como para concursos privados, tramitar y legalizar contratos u órdenes de compra.

37.3.3. CONTRATO DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

De acuerdo con lo establecido en la Ley 22.426 y su decreto reglamentario 580/81, se entiende por tecnología a las patentes de invención, a los modelos y diseños industriales, todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio, cesión o licencia de tecnología y marcas.

A continuación se explican cuatro tipologías de cesión de tecnología:

✓ ***Contrato de know how:*** En el know-how, como gráficamente lo indica su denominación, el objeto es la transmisión de conocimientos técnicos de una parte a la otra. La forma de efectivizar el know how adopta diversas modalidades: envío de planos, esquemas, dibujos, manuales técnicos - envío de materiales en los que el know how se encuentra incorporado-, envíos de técnicos por el otorgante de la licencia o, a la inversa, la recepción de técnicos del licenciado, en las plantas industriales del licenciante. En el contrato, una parte se obliga a mantener en favor de la otra una corriente continua de información y asesoramiento sobre los conocimientos, pericia técnica, experiencia y especial habilidad para la ejecución fácil y eficiente de una operación industrial complicada. Quien transmite el know how no se obliga a la entrega en uso y goce de una cosa, ni se obliga a una actividad para obtener un resultado prometido en favor de la otra parte, ni compromete su trabajo en favor de la otra parte en miras de un resultado esperado.

En general, el know how comprende todo acto jurídico oneroso o gratuito que tenga por objeto principal o accesorio la transferencia, cesión o licencia de tecnología por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, domiciliadas en el país, y siempre que tales actos tengan efectos en el mismo.

✓ ***Licencia de propiedad industrial (PI):*** el titular de una tecnología autoriza su utilización a un tercero a cambio de una retribución. La PI abarca patentes de invención, marcas o nombres comerciales, dibujos y modelos industriales y modelos de utilidad.

✓ ***Acuerdo de asistencia técnica:*** se caracteriza por la provisión de personal técnico a fin de brindar asesoramiento, capacitación y/ o entrenamiento. Los servicios de consultoría internacional suelen estar considerados bajo el contrato de asistencia técnica.

✓ *Licencia de propiedad intelectual:* los sistemas de información, el software o los derechos de autor sobre investigaciones, libros y publicaciones entran en la categoría de propiedad intelectual. Dependiendo del país que importe estos servicios, a veces es necesario registrar un contrato privado de partes especificando el servicio que será prestado. En Brasil, por ejemplo, se debe hacer un registro en el INPI. Esto se debe a que el servicio no tiene un valor de referencia como sí lo tiene un producto y, por lo tanto, existen países que regulan la importación de servicios.

En Argentina no hay obligación legal para registrar transferencias de tecnología, pero hay muchas ventajas registrando tales contratos entre compañías locales y extranjeras. El registro provee garantía legal puesto que una copia del contrato y la documentación relacionada se adjuntan a un archivo oficial.

37.4. PROGRAMAS DE PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESARROLLADO EN PERÚ

Desde el 2 de enero de 2011 se encuentra en vigencia la Ley No. 29646 que establece el marco normativo para el fomento del comercio exterior de servicios.

Esta norma que acoge el pedido de los gremios empresariales, entre ellos la Cámara de Comercio de Lima e incorpora los criterios señalados por la Organización Mundial del Comercio (OMC), para permitir a empresas peruanas entrar competitivamente en mercados internacionales.

La norma indica diversos tipos de operaciones consideradas como Exportación de Servicios, con un tratamiento tributario distinto para efectos del IGV, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Cuadro N° 7. PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS POR MODOS DE SUMINISTRO

Modalidad	Tratamiento Tributario	Servicios
Comercio transfronterizo	<ul style="list-style-type: none"> · El servicio se presta desde el territorio del país hacia el territorio de cualquier otro país. · Deben prestarse a título oneroso por un domiciliado a favor de un no domiciliado; y su uso, explotación o aprovechamiento por el no domiciliado tenga lugar en el extranjero. · Saldo a favor del exportador. 	<p>Consultoría y asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública, servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática, colocación y suministro de personal, comisiones por colocaciones de crédito, etc.</p>
Consumo en el territorio del país	<ul style="list-style-type: none"> · El servicio debe prestarse en el territorio del país a un consumidor no domiciliado. · Debe prestarse a título oneroso por un domiciliado a favor de un no domiciliado. · Saldo a favor del exportador. 	<p>Mantenimiento y reparación de bienes muebles, administración de carteras de inversión en el país, servicios de reparación y mantenimiento de naves y aeronaves de bandera extranjera, servicios de apoyo empresarial, servicios que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados, etc.</p>
Servicios a favor de personas naturales no domiciliadas, prestados y consumidos en el país	<ul style="list-style-type: none"> · Debe prestarse a título oneroso por parte de un domiciliado a favor de una persona natural no domiciliada que se encuentre en el país en el momento de la prestación y consumo del servicio. · Se puede solicitar la devolución del IGV al momento de la salida del país del no domiciliado. 	<p>Transporte público, expendio de comidas y bebidas, guía de turismo, servicios de salud humana, odontología y estética corporal humana, espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, entre otros.</p>
Servicios prestados en el exterior por personas naturales generadoras de rentas de cuarta categoría	<ul style="list-style-type: none"> · El prestador del servicio se desplaza a otro país para prestar un servicio a favor de un no domiciliado que sea consumido, aprovechado o utilizado en el exterior. · Derecho a un reintegro del IGV que hubiera gravado los bienes, servicios y contratos de construcción adquiridos para la prestación de los servicios bajo mención. El monto del reintegro tiene un límite. 	<p>Servicios brindados por profesionales y técnicos, domiciliados en el país</p>

Fuente, Instituto de Estadísticas del Perú.

Finalmente, la norma indica que, a solicitud de parte, se podrán incorporar nuevos servicios que se consideren Exportación de Servicios para efectos del IGV, para lo cual se deberá presentar una solicitud ante el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR).

Hasta aquí una descripción del tratamiento tributario aplicable al comercio internacional de servicios.

Por último, cabe destacar que, en un sentido similar a la importación y exportación de bienes tangibles, el comercio internacional de servicios también se encuentra incidido por la normativa sobre precios de transferencia (que exige que las transacciones internacionales entre empresas vinculadas sean similares a las desarrolladas entre entes independientes) y por la problemática relativa a la devolución de los créditos fiscales de IVA. En este último caso, el exportador de servicios tiene una tarea aún más ardua para acreditar la vinculación de los insumos al servicio exportado y no se encuentra exento de sufrir la situación actual consistente en la demora fiscal en la devolución de dichos créditos.

CAPITULO VI

38. DEMOSTRACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

De lo hasta aquí desarrollado a lo largo de la presente Investigación, con la información doctrinaria expuesta y la Información presentada en los anteriores capítulos; hemos podido demostrar la hipótesis planteada ya que si existiera una normativa tributaria específica sobre la exportación de servicios, se incentivaría la exportación anteriormente mencionada al evitar la doble tributación, por lo que los servicios tendrían un costo competitivo en mercados internacionales.

- La Oferta exportable para servicios es sostenible y se ha ido incrementando en los últimos años.
- Los costos de la exportación de servicios al deducirse los impuestos permiten que este sea una alternativa económica para los productores bolivianos.
- La demanda de servicios en mercados internacionales es alta.
- El precio proyectado para la exportación de servicios sería competitivo en relación con otros productos similares comercializados dentro del mercado objetivo.
- LA exportación de servicios es mas competitiva que la exportación de bienes ya que al ser un país mediterráneo el costo de transporte hace encarecer los precios de los bienes, en cambio los servicios tienen diferentes modalidades de llegar al consumidor y como al exportar se debe introducir la neutralidad impositiva, esta haría mas competitivos los precios de los servicios brindados.

CAPITULO VII

PROPUESTA RESPECTO DE LA “LEGISLACIÓN BOLIVIANA”

PROYECTO “LEY PARA FOMENTAR LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS”.

39. PROPUESTA DEL COMERCIO DE SERVICIOS EN BOLIVIA

Actualmente, el comercio transfronterizo es el único que aplica la neutralidad tributaria, es decir no exporta los impuestos, ya que el uso, explotación o aprovechamiento del servicio se da en el extranjero.

Solo estarán gravados los servicios consumidos dentro del Estado Plurinacional de Bolivia, con lo cual se exportan impuestos y hace menos competitivos nuestros servicios que, en algunos casos, pueden ser requeridos en otro país.

El IVA, grava el valor agregado que se añade en los bienes y servicios durante su proceso de producción y/o comercialización o su utilización en el país y cuyo impacto se traslada al consumidor final; sin embargo, en las operaciones de exportación tal funcionalidad se ve alterada, en la medida que el consumo o utilización se realizará en un país distinto.

Tres tipos de actividades:

- 1) Consumo en el territorio del país (servicio que se presta en Bolivia a sujetos no domiciliados que se desplazan hacia Bolivia)
- 2) Servicios prestados y consumidos en el territorio del país (cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio), y
- 3) Servicios prestados en el exterior (por profesionales o técnicos, que requiere que la persona natural domiciliada se desplace a otro país para suministrar un servicio).

El efecto económico en el primer caso es que el usuario no domiciliado que se traslada a Bolivia para recibir el servicio no pueda solicitar la devolución del impuesto trasladado; en el segundo caso, no tener derecho al crédito fiscal; y en el tercer caso, el impuesto que ha gravado las adquisiciones de bienes y servicios para la prestación del servicio sea un costo incluido en el precio de exportación.

40. PROPUESTA “LEY DE PROMOCIÓN DE SERVICIOS INTERNACIONALES”

En aplicación de la imposición en el país de destino se sugiere, que el IVA no grave la prestación de servicios fuera del país y prever la no afectación de las exportaciones, así como la recuperación del impuesto pagado por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la prestación de los servicios exportados. Por lo que como anexo se presenta la propuesta el Proyecto de Ley para Fomentar la Exportación de Servicios.

LEY DE PROMOCIÓN DE SERVICIOS INTERNACIONALES

Título I. Disposiciones Generales

Artículo 1. Objeto de la Ley. La presente Ley tiene el objeto de establecer el marco normativo para el fomento del comercio exterior de servicios.

Asimismo, mediante la presente Ley se declara al sector Exportación de Servicios de interés nacional por ser un sector estratégico y prioritario para el Estado en la generación de empleo calificado, divisas e inversión en el país.

Artículo 2. Definición de exportación de servicios

La exportación de servicios es el suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de las siguientes modalidades de prestación:

1. Comercio transfronterizo: Es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país.

2. Consumo extranjero: Cuando el consumidor del servicio desplaza y lo adquiere en el territorio nacional.

3. Presencia comercial: Cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio.

4. Presencia de personas físicas: Consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica.

Artículo 3.- Autoridades competentes

El Ministerio de Economía y Finanzas y el Viceministerio de Comercio Exterior son las entidades encargadas de desarrollar las políticas de fomento al comercio exterior de servicios.

El servicio de impuestos internos (SIN) es la autoridad encargada de fiscalizar y sancionar los actos administrativos relacionados con las diversas modalidades de exportación de servicios.

Artículo 4. Medios Probatorios

El SIN está facultado para solicitar al proveedor del servicio y a los demás sujetos intervinientes en la operación de exportación de servicios los medios probatorios que estime necesarios de acuerdo con la modalidad de la prestación de la exportación de servicios de que se trate.

Título II. Tratamiento de la Exportación de Servicios

Artículo 5. Requisitos sustanciales del crédito fiscal

El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes,

servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

a). Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento.

b). Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

Estos servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto que otorgan derecho a crédito fiscal son aquellos prestados por sujetos generadores de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta”.

Artículo 6. Exportación de servicios

La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas, salvo en el caso de los servicios prestados y consumidos en el territorio del país a favor de una persona natural no domiciliada.

En este último caso, se podrá solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas de, siempre que se trate de alguno de los servicios consignados en el literal C del apéndice V de la Ley.

Cuando la exportación se realice:

a). Desde el territorio del país hacia el territorio de cualquier otro país, el servicio debe estar consignado en el literal A del Apéndice V de la Ley.

b). En el territorio del país a un consumidor de servicios no domiciliado, el servicio debe estar consignado en el Literal B del Apéndice V de la Ley.

También se considera exportación las siguientes operaciones:

1. La venta de bienes, nacionales o nacionalizados, a los establecimientos ubicados en la zona internacional de los puertos y aeropuertos del Estado.

2. Las operaciones swap con clientes del exterior, realizadas por productos mineros, con intervención de entidades reguladas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones que certificarán la operación en el momento en que se acredite el cumplimiento del abono del metal en la cuenta del productor minero en una entidad financiera del exterior, la misma que se reflejará en la transmisión de esta información vía Swift a su banco corresponsal en Bolivia.

El banco local interviniente emitirá al productor minero la constancia de la ejecución del swap, documento que permitirá acreditar ante el SIN el cumplimiento de la exportación por parte del productor minero, quedando expedito su derecho a la devolución del IVA de sus costos.

El plazo que debe mediar entre la operación swap y la exportación del bien, objeto de dicha operación como producto terminado, no debe ser mayor de sesenta (60) días útiles. Aduanas, en coordinación con el SIN, podrá modificar dicho plazo. Si por cualquier motivo, una vez cumplido el plazo, el producto terminado no hubiera sido exportado, la responsabilidad por el pago de los impuestos corresponderá al sujeto responsable de la exportación del producto terminado.

Ante causal de fuerza mayor contemplada en el Código Civil debidamente acreditada, el exportador del producto terminado podrá acogerse ante Aduanas y el SIN a una prórroga del plazo para exportar el producto terminado por el periodo que dure la causal de fuerza mayor.

Por decreto supremo se podrá considerar como exportación a otras modalidades de operaciones swap y podrán establecerse los requisitos y el procedimiento necesario para la aplicación de la presente norma.

3. La remisión al exterior de bienes muebles a consecuencia de la fabricación por encargo de clientes del exterior, aun cuando estos últimos hubieran proporcionado, en todo o en parte, los insumos utilizados en la fabricación del bien encargado. En este caso, el saldo a favor no incluye el impuesto consignado en los comprobantes de pago o declaraciones de importación que correspondan a bienes proporcionados por el cliente del exterior para la elaboración del bien encargado.

4. Para efecto de este impuesto se considera exportación la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el periodo de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país, de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica del SIN.

5. La venta de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo, así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los citados bienes deben ser embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona

primaria aduanera y debe seguirse el procedimiento que se establezca mediante resolución de superintendencia del SIN.

6. Para efectos de este impuesto se considera exportación los servicios de transporte de pasajeros o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior, así como los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde el país hacia el exterior.

7. La venta de bienes nacionales a favor de un comprador del exterior, en la que medien documentos emitidos por un almacén aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un almacén general de depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que garanticen a este la disposición de dichos bienes antes de su exportación definitiva, siempre que sea el propio vendedor original el que cumpla con realizar el despacho de exportación a favor del comprador del exterior, perfeccionándose en dicho momento la exportación. El plazo para la exportación del bien no debe exceder al señalado en el reglamento.

Los mencionados documentos deben contener los requisitos que señale el reglamento. En caso de que la Administración Tributaria verifique que no se ha efectuado la salida definitiva de los bienes o que, habiendo sido exportados, se han remitido a sujetos distintos del comprador del exterior original, considerará la primera operación, señalada en el primer párrafo, como una venta realizada dentro del territorio nacional y, en consecuencia, gravada o exonerada, según corresponda, con el Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con la normativa vigente.

8. La venta de joyas fabricadas en todo o en parte en oro y plata, así como los artículos de orfebrería y manufactura en oro o plata, a persona no domiciliadas a través de establecimientos autorizados para tal efecto por el SIN.

Se considera exportador al productor de bienes que venda sus productos a clientes del exterior, a través de comisionistas que operen únicamente como intermediarios encargados de realizar los despachos de exportación, sin agregar valor al bien, siempre que cumplan con las disposiciones establecidas por Aduanas sobre el particular.

Las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V. Dicho apéndice podrá ser modificado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas y el Viceministerio de Comercio Exterior e Integración.

También, a solicitud de parte, se podrán incorporar nuevos servicios al Apéndice V. Para tal efecto, el solicitante deberá presentar una solicitud ante el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo para que, mediante decreto supremo, dispongan que el servicio objeto de la solicitud califica como exportación bajo alguna de las modalidades señaladas en el Apéndice V de la Ley y sea agregado a dicho Apéndice.

El reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir los servicios contenidos en el Apéndice V”.

Artículo 7. Reintegro Tributario

Reintegro Tributario del Crédito Fiscal Crédito Fiscal a los Exportadores de Servicios fuera del Territorio del País consignados en el Literal D del Apéndice V de la Ley

Las personas naturales que generen rentas de cuarta categoría según la Ley del Impuesto a la Renta, domiciliadas en el país, que adquieran bienes, servicios y contratos de construcción por los cuales se les hubiera trasladado el Impuesto, para la prestación de los servicios con presencia física en el exterior consignados en el literal D del Apéndice V de la Ley, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del impuesto que le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago, emitido de conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la presente Ley, en lo que corresponda.

Se entiende que se ha prestado servicios con presencia física en el exterior cuando el prestador del servicio se desplaza a un país distinto para prestar un servicio a favor de

un sujeto que no reside ni domicilia en el país del prestador de servicios, para ser consumido, aprovechando o utilizado en el exterior.

El monto del reintegro tributario solicitado no podrá ser superior a un porcentaje equivalente a la tasa vigente del Impuesto General a las Ventas aplicando sobre el valor de los citados servicios prestados en el exterior no gravados, por el periodo que se solicita devolución.

El monto que exceda dicho límite constituirá un saldo por reintegro tributario que se incluirá en las solicitudes siguientes hasta su agotamiento.

Este reintegro tributario se podrá efectuar mediante cheques no negociables, notas de crédito negociables, o abono en cuenta corriente o de ahorros, según lo dispuesto por la administración tributaria para ello”.

Artículo 8. Devolución de Impuestos

Serán objeto de devolución los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo que graven los bienes adquiridos por no domiciliados que ingresen al país en calidad de turistas para ser llevados al exterior.

Asimismo, será objeto de devolución el Impuesto General a las Ventas que haya gravado los servicios prestados y consumidos en el territorio del país, a favor de una persona natural no domiciliada, señalados en el literal C del Apéndice V de la Ley, al momento de su salida del país.

Se autoriza al Ministerio de Economía y Finanzas para establecer y poner en vigencia el sistema de devolución a que se refiere esta norma, con opinión técnica del SIN”.

Artículo 9.- Apéndice II

Los servicios complementarios en los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y los que se realicen desde el exterior hacia el país, y los servicios complementarios necesarios para llevar a cabo dicho transporte, siempre que

se realicen en la zona primaria de aduanas, y que se presten a transportistas de carga internacional domiciliados en el país.

- a). Remolque.
- b). Amarre o desamarre de boyas.
- c). Alquiler de amarraderos.
- d). Uso de área de operaciones.
- e). movilización de carga entre bodegas de la nave.
- f). Transbordo de carga.
- g). Descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos.
- h). Manipuleo de carga.
- i). Estiba y desestiba.
- j). Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento
- k). Practicaje.
- l). Apoyo a aeronaves en tierra (rampa).
- n). Aterrizaje-despegue.
- o). Estacionamiento de la aeronave”.

Artículo 10. Exportación de Servicios.

Los servicios estarán sujetos a las siguientes normas:

A. Los servicios que se presten desde el territorio del país al territorio de cualquier otro país consignados en el literal A del Apéndice V de la Ley se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

1. Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
2. El exportador sea una persona domiciliada en el país.
3. El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
4. El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

B. Los servicios que se presten en el territorio del país a un consumidor de cualquier otro país consignados en el Literal B del Apéndice V de la Ley, se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

1. Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
2. El exportador sea una persona domiciliada en el país.
3. El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.

C. Los servicios prestados y consumidos en el territorio del país a favor de una persona natural no domiciliada consignados en el literal C del Apéndice V de la Ley se consideran exportados, y que otorgan el derecho a la devolución de impuestos definida en el artículo 76 de la Ley, cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

1. Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
2. El prestador del servicio sea una persona domiciliada en el país.

3. El usuario o beneficiario del servicio sea una persona natural no domiciliada en el país sea una persona natural no domiciliada en el país, que se encuentre en el país en el momento de la prestación y consumo del servicio”.

Artículo 11. Adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal

Los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto a los que se refiere el artículo 34-A de la Ley, y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- a). Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b). Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c). Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d). Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que si importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa”.

Artículo 12. Apéndice V.

“Apéndice V
Operaciones consideradas como Exportación de Servicios
A. Comercio Transfronterizo:
1. Servicios de consultoría y asistencia técnica
2. Arrendamiento de bienes muebles.

1. Servicios de consultoría y asistencia técnica
2. Arrendamiento de bienes muebles.

3. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.
4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, entre los cuales se incluyen:
 - Servicios de diseño y creación de software de diseño y creación de software de uso genérico y específico, diseño de páginas web, así como diseño de redes, bases de datos, sistemas computacionales y aplicaciones de tecnologías de la información para uso específico del cliente.
 - Servicios de suministro y operación de aplicaciones computacionales en línea, así como de la infraestructura para operar tecnologías de la información.
 - Servicios de consultoría y de apoyo técnico en tecnologías de la información, tales como instalación, capacitación, parametrización, mantenimiento, reparación, pruebas, implementación y asistencia técnica.
 - Servicios de administración de redes computacionales, centros de datos y mesas de ayuda.
 - Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.
 1. Servicios de colocación y de suministro de personal.
 2. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.
 3. Operaciones de financiamiento.
 4. Seguros y reaseguros
 5. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del

Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.

10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.

11. Cesión temporal de derechos de uso o de usufructo de obras nacionales audiovisuales y todas las demás obras nacionales que se expresen mediante proceso análogo a la cinematografía, tales como producciones televisivas o cualquier otra producción de imágenes, favor de personas no domiciliadas para ser transmitidas en el exterior.

12. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país. El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.

13. Los servicios de asistencia telefónica y de cualquier otra naturaleza que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país, cuyos clientes o potenciales clientes domicilien en el exterior y siempre que sean utilizados fuera del país.

14. Los servicios de comisión mercantil prestados a personas no domiciliadas en relación con la venta en el país de productos provenientes del exterior, siempre que el comisionista actúe como intermediario entre un sujeto domiciliado en el país y otro no domiciliado, y la comisión sea pagada desde el exterior.

B. Consumo en el Territorio del País:

1. Servicios de mantenimiento y reparación de bienes muebles.
2. Servicios de administración de carteras de inversión en el país.
3. Los servicios complementarios necesarios para llevar a cabo el servicio de transporte de carga internacional a que se refiere el numeral 3 del Apéndice II de

la Ley, siempre que se realicen en la zona primaria de Aduanas, y que se presten a transportistas de carga internacional no domiciliados en el país o a sujetos no domiciliados en el país.

Los servicios complementarios a que se hace referencia en el párrafo anterior son los siguientes:

- a). Remolque.
- b). Amarre o desamarre de boyas.
- c). Alquiler de amarraderos.
- d). Uso de área de operaciones.
- e). movilización de carga entre bodegas de la nave.
- f). Transbordo de carga.
- g). Descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos.
- h). Manipuleo de carga.
- i). Estiba y desestiba.
- j). Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento.
- k).Practicaje.
- l). Apoyo a aeronaves en tierra (rampa).
- m). Navegación aérea en ruta.
- n). Aterrizaje-despegue.
- o). Estacionamiento de la aeronave.

4. Los servicios de transformación, reparación, mantenimiento y conservación de naves

y aeronaves de bandera extranjera a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que su utilización económica se realice fuera del país. Estos servicios se hacen extensivos a todas las partes y componentes de las naves y aeronaves.

La prestación de dichos servicios no pierde la condición de asistencia técnica a que se refiere el numeral 1 del literal A.

5. Los servicios de apoyo empresarial prestados por empresas de centro de servicios compartidos tercerizados, profesionales o técnicos domiciliados en el país, tales como servicios de contabilidad, tesorería, soporte tecnológico, informático o logística, centros de contactos, laboratorios y similares.

Los comprobantes de pago que se emitan por estos servicios a favor de sujetos del exterior no domiciliados no podrán comprender los servicios prestados a sujetos domiciliados en el Perú, los que deberán ser objeto de comprobantes de pago independientes.

6. Los servicios de alimentación, transporte, de guías de turismo, el ingreso a espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en el país, inscritos en el registro creado para este efecto, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos. El Ministerio de Economía y Finanzas establecerá las sanciones correspondientes para aquellas agencias que hagan uso indebido del registro.

C. Servicios personales:

1. Servicio de transporte público.
2. Servicios de expendio de comidas y bebidas.
3. Guía de turismo.
4. Servicios de salud humana, odontología y los de estética corporal humana.

5. Espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional.

D. Servicios prestados en el exterior a los que se refiere el artículo 34-A de la Ley y por los que se puede solicitar el reintegro tributario del Crédito Fiscal:

1. Servicios brindado por profesionales y técnicos, domiciliados en el país”.

Título III

Promoción del Comercio e Inversión en Servicios de Exportación

Artículo 13. Comité Multisectorial para el Desarrollo del Comercio exterior de Servicios

13.1. Créase el Comité Multisectorial para el Desarrollo del Comercio Exterior de Servicios, con una duración indefinida, cuyo objetivo será elaborar y monitorear la implementación de los siguientes planes:

- i). Plan Estratégico de Desarrollo del Comercio Exterior de Servicios.
- ii). Plan de Promoción de Exportación de Servicios.
- iii). Plan de Atracción de Inversiones del Sector Servicios.

13.2. En un plazo no mayor de quince (15) días útiles, contados a partir de la publicación de la presente Ley, se deberá nombrar a sus miembros e instalar dicho comité.

13.3. El comité estará presidido por un representante del Ministerio de Comercio Exterior e Integración, un representante de la Promueve Bolivia, quién actuará en calidad de secretaria técnica, y por representantes de organizaciones e instituciones provenientes de los sectores público y privado vinculados a la industria de los servicios,

quienes serán designados, incluidos o excluidos, mediante resolución ministerial del Ministerio de Comercio Exterior e Integración.

13.4. Los planes deberán ser elaborados y aprobados por el comité en un plazo mayor a los ciento veinte (120) días útiles de su instalación. El Ministerio de Comercio Exterior e Integración oficializará la vigencia de los mismos, en coordinación con las entidades competentes, para su aprobación mediante decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros.

Artículo 14. Registro Estadístico de Exportadores y Sectores

14.1. Créase el Registro Estadístico de Exportadores y Sectores que realizan actividades de exportación de servicios con la finalidad de monitorear su evolución y actualización.

14.2. Encárgase la elaboración de una metodología para su aplicación al INE, el mismo que también estará a cargo de la elaboración y actualización del registro.

14.3. A través de la Comisión de Promoción de Bolivia para para la Exportación y el Turismo, se deberá hacer de público conocimiento, de manera periódica y en los plazos que establezca el reglamento, el desempeño del sector.

Artículo 15. Cultura Exportadora

15.1. Encárgase al Ministerio de Educación que, en coordinación con el Ministerio de Comercio Exterior y e Integración diseñe e implemente un Plan Nacional de Educación y Capacitación en materia de comercio exterior de servicios, el cual deberá ser dirigido a la educación secundaria y universitaria de los sectores público y privado del país.

15.2. El referido plan nacional deberá ser concordante con lo establecido en el artículo 14 y deberá se formulado y aprobado por las instancias pertinentes en un plazo no mayor a los ciento ochenta (180) días calendario posteriores a la publicación de la presente Ley. La implementación del referido plan regirá a partir del 01 de enero del 2013.

Disposiciones Complementarias Finales

Primera.- Modificatorias a lo dispuesto en el artículo 22-A incorporado

En el caso de que fuera necesario realizar futuras modificaciones a lo dispuesto en el artículo 22-A incorporado por la presente Ley al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Selectivo al Consumo, éstas podrán realizarse mediante decreto supremo del sector correspondiente.

Segunda.- Procedimientos a cargo del SIN

El SIN dictará los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a la presente Ley.

Tercera.- Procedimientos, instructivas y circulares

Dentro de los ciento ochenta (180) días calendario siguiente a la publicación de la presente Ley, el Ministerio de Economía y Finanzas conjuntamente con el SIN aprobarán los procedimientos, instructivas, circulares y otros documentos necesarios para la aplicación de lo dispuesto, tanto para el caso de la devolución del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Selectivo al Consumo que graven los bienes adquiridos por no domiciliados que ingresen al país en calidad de turistas para ser llevados al exterior, como para el caso de la devolución del Impuesto al Valor Agregado que haya gravado los servicios prestados y consumidos en el territorio del país, a favor de una persona natural no domiciliada, señalados en el literal C del Apéndice V de la Ley.

Quinta.- Vigencia

La presente Ley entra en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

2. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS.-

Consideramos, que el reconocimiento creciente del papel esencial de los servicios en todas las economías y los nuevos criterios sobre la forma en que se deberían presentar, comercializar, vender y registrar los servicios han suscitado un interés cada vez mayor

entre los exportadores y los funcionarios encargados del desarrollo del comercio en todo el mundo.

Estos cambios fueron acelerados por la revolución digital de los años noventa, que creó poderosos mecanismos para la facilitación del comercio de servicios. El sector avanzó también gracias al consenso sobre la definición de este tipo de comercio, logrado en el marco de las negociaciones del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), de la Ronda Uruguay.

La Cámara de Comercio Internacional reconociendo el potencial cada día mayor de este comercio para las empresas de países en desarrollo, integró sin demora el comercio de servicios en sus actividades globales.

El estudio del comercio en este sector polifacético, tanto por las autoridades como por las asociaciones empresariales, ha sido inadecuado en nuestro país, por lo que se sugiere estudiar:

- ❖ La creciente importancia de los servicios que debería reflejarse en una nueva voluntad de los gobiernos, las entidades de fomento de las exportaciones y las agrupaciones de empresas de crear capacidades nacionales y regionales para facilitar una exportación de servicios exenta de problemas.
- ❖ Las exportaciones de servicios no suelen quedar registradas en las estadísticas comerciales de los países en desarrollo como Bolivia, y tampoco son recogidas íntegramente en las economías desarrolladas. Se da así una idea distorsionada de la importancia económica que tienen las actividades de servicios. Las deficiencias estadísticas se originan en:
 - La inclusión de los servicios relacionados con la exportación de bienes (por ejemplo, formación, mantenimiento o financiación) en la masa de datos correspondientes a los bienes mismos;
 - El no registro de gran parte del comercio de servicios entre empresas;

- La falta de mecanismos para expresar la actividad exportadora del sector servicios en su conjunto, y no sólo del transporte y el turismo;
 - El no registro de las ventas de servicios a empresas extranjeras en el mercado nacional del vendedor, y
 - La falta de conciencia de las empresas de servicios de que en realidad están exportando.
- ❖ Una de las peculiaridades del comercio de servicios reside en que muchos proveedores no tienen conciencia de que están exportando. Esto ocurre sobre todo cuando el servicio se consume en el extranjero (modo 2). Las empresas suelen captar divisas prestando servicios a empresas extranjeras residentes, a empresarios extranjeros temporalmente presentes en el mercado nacional o a las oficinas locales de organismos internacionales, actividades que no consideran como exportaciones. Por este motivo, y también debido a que los proveedores no declaran sus actividades de exportación, resulta difícil reunir estadísticas precisas al respecto.

Así, los institutos estadísticos han comprendido que primeramente deben explicar a las empresas de servicios qué prestaciones se consideran como exportaciones.

- ❖ En los países en desarrollo y en las economías en transición, pueden desempeñar un papel importante, ayudando a sus gobiernos a comprender la función que cumplen las exportaciones de servicios en las economías nacionales. Las autoridades no deberían olvidar que muchos países Miembros tienen dificultades para seguir la evolución de todos los temas de la OMC, sobre todo cuando disponen de delegaciones reducidas en Ginebra. Asimismo, el comercio de servicios plantea algunos problemas específicos, a raíz de la falta de estadísticas comerciales y análisis de fondo en el momento oportuno.

- ❖ Es importante dar a conocer la contribución de las exportaciones de servicios a la economía. A pesar del intenso debate en el marco de la Ronda Uruguay, desde hace más de 10 años, sigue siendo corriente que los encargados comerciales del Estado desconozcan la contribución que los servicios aportan a sus economías respectivas.
- ❖ Para corregir este déficit, se podría difundir las experiencias exitosas de exportación de servicios, alentar a las asociaciones sectoriales a recolectar y divulgar datos sobre las exportaciones de sus miembros y preparar documentos informativos destinados a los funcionarios competentes.
- ❖ El sector privado podría estimular el proceso de liberalización de sus países, esforzándose por lograr que:
 - Establezcan listas en todos los sectores, aunque sean limitadas.
 - Las limitaciones incluidas sean estrictamente necesarias y aceptadas por la empresa privada.
 - Se incluyan en las listas todas las normas nacionales que afectan el comercio, tanto a nivel nacional como departamental municipal e indígena.
- ❖ El Estado debería hacer hincapié en:
 - Capacitación en políticas de comercio de servicios para funcionarios de las entidades competentes.
 - Modernización de las estadísticas sobre el comercio de servicios.
 - Aumento de la participación de los proveedores de servicios de países en desarrollo y en transición en proyectos financiados por organizaciones internacionales.
 - Modernización de las telecomunicaciones y del acceso a la Internet.
 - Creación y funcionamiento de servicios de información, y establecimiento de un inventario completo de las normas nacionales sobre el comercio de servicios.

- Conquistar posiciones de fuerza en las actuales negociaciones sobre los servicios. Las empresas pueden hacer aportes a la planificación de las políticas pertinentes, como, por ejemplo:
- Promover una iniciativa conjunta de los sectores público y privado para evaluar el impacto (positivo o negativo) de la liberalización del comercio de servicios.
- Asegurar que se adopte un enfoque nacional bien fundamentado.
- Entablar con los servicios de inmigración un diálogo pragmático sobre los viajes empresariales, a fin de estimular las negociaciones bilaterales sobre visados y clarificar las prioridades en la materia.
- Determinar qué segmentos deberían ser objeto de medidas prioritarias de apertura, y seleccionar los mercados más interesantes (sobre la base del compromiso asumido por los países desarrollados de responder a las necesidades de los sectores prioritarios de los países en desarrollo y en transición.
- Convencer a los funcionarios de que la liberalización de los intercambios beneficiará a las empresas de servicios.
- Ayudar a las empresas a adaptarse al comercio electrónico.
- Crear condiciones que hagan posible el perfeccionamiento profesional continuo y una progresión técnica a la par con los últimos adelantos.
- Respaldar los esfuerzos por alcanzar y superar los niveles internacionales de calidad de los servicios.
- Facilitar los viajes profesionales al mayor número posible de mercados extranjeros, eliminando las restricciones administrativas.
- Movilizar una variedad de entidades que apoyan financieramente la exportación de servicios, para desarrollar este sector.
- Asegurar que se disponga del personal calificado.

Por último debemos recalcar la importancia futura de las exportaciones de servicios de todas las economías las cuales el estado Nacional debería no hacer caso omiso y comenzar a reglamentar normativamente las exportaciones de servicios, para encuadrarlas y encausarlas hacia una verdadera promoción de las mismas, poniendo énfasis también en la registración adecuada y un tratamiento fiscal específico para todo el ámbito nacional, para el conjunto de servicios y luego para cada tipo de los mismos por lo que se sugiere Legislar la Exportación de servicios y los incentivos tributarios para su desarrollo .

BIBLIOGRAFÍA

- **Ramos Benitez Rivas**
DERECHO TRIBUTARIO
Azul Editores, La Paz – Bolivia, 2009 R.
- **Smith Adam**
LA RIQUEZA DE LAS NACIONES
“Traducción Carlos Rodríguez Braun”
2008
- **Anita Kon**
O CONCEITO DE SERVIÇOS...
“A Produção Terciária. Editora Nobel, São Paulo”
1992
- **Barbosa A. F. y Jakobsen K.**
NEGOCIAÇÕES DE SERVIÇOS E OS RISCOS.
2006
- **Horta, M. H., Souza, C.F. y Waddington, S.C.**
DESEMPENHO DO SETOR DE SERVIÇOS BRASILEIRO....
1998
- **Mauricio Plazas**
CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL (Tomo II)
Editorial “Temis” S.A., Bogotá - Colombia, 2003
- **Fenochietto Ricardo**
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Editorial “Temis” S.A., Bogotá – Colombia.
- **Otalora Carlos**
ECONOMÍA FISCAL
- **Martin Queralt J. y otros**
CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
Madrid
- ACUERDO GENERAL SOBRE EL COMERCIO DE SERVICIOS
(AGCS o GATS – General Agreement on Trade in Services)

- OMC (1991): Multilateral Trade Negotiations the Uruguay Round. Group of Negotiations on Services. Services Sectoral Classification List. Document MTN/GNS/W/120, 10 July.
- BARLOW, Maude (2003): “GATS: a última fronteira da globalização”. Publicado en 09 de enero, pp. 06.
- OMC (2006a): La Medición del Comercio de Servicios.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE BOLIVIA
- **Página de la Organización Mundial del Comercio**
<https://www.wto.org/indexsp.htm>
- **Página de la Comunidad Andina**
<http://www.comunidadandina.org/>
- *<http://datos.bancomundial.org/indicador/BG.GSR.NFSV.GD.ZS/countries>*
- *<http://www.laprensa.com.bo/diario/actualidad/economia/20140309.html>*
- *http://es.wikipedia.org/wiki/Econom%C3%ADa_de_Bolivia*
- *<http://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>*
- *<http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>*
- *<http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>*
- *<http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>*
- *<http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>*
- *<http://auladerecho.blogspot.com/2014/03/fuentes-del-derecho-tributario.html>*