



<https://doi.org/10.18800/dys.202101.008>

FECHA DE RECEPCIÓN: 29/03/2021
FECHA DE APROBACIÓN: 30/06/2021

TRIBUTACIÓN COMUNITARIA ANDINA ANÁLISIS DEL RÉGIMEN BOLIVIANO DEL DIVIDENDO PRESUNTO EN EL CONTEXTO DE LA DECISIÓN 578

Andean Community Taxation

Analysis of the Bolivian Regime of the Presumed Dividend in the context of Decision 578

Pablo Ordoñez*

PPO Abogados

* Máster en Tributación por el Centro de Estudios Garrigues (España) y Licenciado en Derecho por la Universidad Católica Boliviana. Es profesor de postgrado del Máster de Derecho Tributario de la Universidad Gabriel René Moreno y la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Bolivia. Fue relator y ponente por Bolivia en diversas jornadas latinoamericanas de ILADT e IFA. Es miembro activo del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, de International Fiscal Association. Es socio de PPO Abogados en Bolivia. ORCID iD: 0000-0002-4665-1111. Contacto: pordonez@ppolegal.com

Resumen:

El presente ensayo parte de la siguiente hipótesis: la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, ha perdido competitividad respecto otros convenios bilaterales firmados por los miembros de la Comunidad con terceros estados, poniendo en desventaja tributaria a las empresas comunitarias y generando un desincentivo para la integración. Para comprobar la hipótesis, se realiza un análisis de contraste aplicando el régimen tributario boliviano para sucursales a dos supuestos: una sucursal de una empresa peruana, y una sucursal de una empresa española. El análisis permite concluir que, como consecuencia de la aplicación de la Decisión 578, la tributación de una sucursal española sería más competitiva respecto la tributación de una sucursal peruana, lo que insinúa la necesidad de ajustes en la Decisión.

Abstract:

This essay is based on the following hypothesis. Decision 578 of the Regime to Avoid Double Taxation and Prevent Tax Evasion of the Andean Community of Nations has lost competitiveness compared to other treaties signed by the Community members with third party states. This loss of competitiveness puts Andean Community companies at a tax disadvantage while creating a disincentive for integration. To test the hypothesis, the author carries out a contrast analysis applying the Bolivian branch tax to two cases: a branch of a Peruvian company and a branch of a Spanish company, concluding that, because of the application of Decision 578, the taxation of a Spanish branch would be more competitive compared to the taxation of a Peruvian branch. All the above suggests the need for adjustments in Decision 578.

Palabras clave:

Bolivia – Comunidad Andina – Tributación Internacional – Decisión 578 – Dividendo Presunto

Keywords:

Bolivia – Andean Community of Nations – International Taxation – Decision 578 – Presumptive Dividend

Sumario:

1. Introducción – 2. Reseña sobre el régimen tributario boliviano – 3. La tributación internacional en el sistema tributario boliviano – 4. Los convenios para evitar la doble imposición y el régimen del dividendo presunto – 5. Aplicación del régimen del dividendo presunto a la sucursal de una empresa peruana – 6. Aplicación del régimen del dividendo presunto a la sucursal de una empresa española en Bolivia – 7. Conclusiones – 8. Lista de referencias

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de integración comunitario andino se ha conformado como consecuencia de profundos vínculos históricos, culturales, sentimentales y emotivos que unen a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. La Comunidad, que actualmente tiene más de 50 años, es uno de los procesos de integración más desarrollados a nivel global después de la Unión Europea, pues cuenta con un amplio marco normativo de instituciones con plena vigencia.

Desde una perspectiva económica, la Comunidad Andina es tremendamente importante para Bolivia. Perú es el país latinoamericano con mayor inversión extranjera directa en el país¹, y la Comunidad Andina es uno de sus socios comerciales más importantes, ya que las exportaciones bolivianas se destinan en gran medida a los países de la Comunidad².

Teniendo en cuenta lo anterior, el desarrollo y análisis de la normativa comunitaria andina es de gran importancia para Bolivia, pues representa una gran oportunidad para seguir tendiendo puentes con algunos de sus mayores inversores y sus mejores aliados comerciales.

Bajo la premisa señalada, el presente trabajo analiza la aplicación de un régimen tributario boliviano aplicable a sucursales de empresas extranjeras. En el análisis, se contrastan dos supuestos: uno que consiste en aplicar al régimen a la sucursal de una empresa peruana a la que se aplicará la Decisión 578 y, el segundo supuesto, consiste en aplicar el régimen a la sucursal de una empresa

¹ Ver el Reporte de Capital Privado Extranjero en Bolivia, Gestión 2018, Gestión 2019 y Gestión 2020.

² Según el reporte de exportaciones del Instituto Nacional de Estadística de Bolivia del 2020, el volumen de exportaciones de Bolivia a Colombia, Ecuador y Perú son muy cercanas respecto las exportaciones a Brasil y Argentina, destino de la exportación de gas de Bolivia.

española, a la que se le aplicará las previsiones del Convenio para evitar la doble imposición entre Bolivia y España.

En la segunda parte del trabajo, se realiza un análisis de contraste entre los dos supuestos planteados —el de la sucursal peruana y el de la española. El análisis, permite identificar empíricamente, diferencias significativas en la tributación de ambos supuestos. A partir de ello se consiguen arribar a conclusiones sobre el verdadero impacto de la Decisión 578 como mecanismo coadyuvante a la integración comunitaria.

2. RESEÑA SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO BOLIVIANO

La estructura del actual sistema tributario boliviano se asienta en la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986. Ese año, el estado boliviano tuvo que introducir múltiples reformas económicas estructurales para hacer frente a un descalabro económico producido por un proceso hiperinflacionario que afectaba profundamente al país (Cossio y Nogales, 2007, p. 48). Así, dentro un caudal importante de novedades normativas, se introdujo una reforma tributaria, que contenía la Ley N° 843³, cuya premisa central fue reorganizar el sistema tributario estableciendo uno nuevo, de fácil administración y comprensión por parte de los contribuyentes.

Respecto a la tributación de las empresas, la Ley N° 843 creó el Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE, en adelante). El cual, lejos de gravar la renta, gravaba el patrimonio de las empresas. La realidad fue que el IRPE, no colmó las expectativas recaudatorias del Estado por lo que, en el año 1994, se reformó parcialmente la Ley N° 843 para introducir un impuesto a la renta de las empresas que está vigente hasta hoy y se denomina Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE)⁴.

2.1 El Impuesto las Utilidades de las Empresas (IUE)

El IUE es un clásico impuesto que grava las rentas netas de las empresas. Las características generales del IUE son las siguientes:

³ Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986.

⁴ La introducción del IUE, perseguía múltiples objetivos, pero uno ellos, muy importante, era que el impuesto sea acreditable por inversores extranjeros. Charles McLure Jr. y George Zodrow (1996) relatan sus experiencias proponiendo un impuesto directo basado en el consumo —un híbrido— que finalmente, no fue aprobado por los temores de no poder ser acreditado por inversores extranjeros.

- i. **El hecho generador del IUE** es la obtención de utilidades resultantes de los estados financieros al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo con lo establecido por la normativa.
- ii. **Los sujetos pasivos del IUE** son las personas jurídicas, privadas y públicas. La normativa define a las empresas como las entidades que coordinan factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales. Dentro de la definición de empresa se han incluido también a las empresas unipersonales y de los profesionales que ejercen profesiones liberales.
- iii. **La base imponible del IUE** es resultante de los estados financieros anuales de la empresa.
- iv. **La alícuota general del IUE** es del 25%, aunque posteriores desarrollos normativos han incluido alícuota adicionales para el sector extractivo y para el sector financiero.

El IUE es un impuesto de liquidación anual, pero la normativa establece distintos cierres dependiendo del tipo de actividad de la empresa conforme las siguientes fechas:

- 31 de marzo: Empresas industriales y petroleras.
- 30 de junio: Empresas gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas y agroindustriales.
- 30 de septiembre: Empresas mineras
- 31 de diciembre: Empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios y otras no contempladas en las fechas anteriores, así como los sujetos no obligados a llevar registros contables y las personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios en forma independiente.

En lo que respecta al **punto de conexión**, el IUE es un impuesto territorial que considera de fuente boliviana las rentas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, de la realización de cualquier actividad productora de utilidades y de la explotación de derechos en el territorio boliviano. La normativa también establece que las reglas de sujeción se aplican prescindiendo de la nacionalidad, el domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, y el lugar de celebración de los contratos, por tanto, se trata de un impuesto que grava las rentas bajo criterios eminentemente objetivos.

La normativa del IUE establece algunas excepciones al principio de territorialidad, pues considera de fuente boliviana algunas rentas extraterritoriales. En concreto, considera de fuente boliviana las remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia. Asimismo, considera como honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

2.2 El Impuesto a las Utilidades de las Empresa Beneficiarios del Exterior (IUE- BE)

Dentro del propio cuerpo normativo del IUE, se encuentra inserto el Impuesto a las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE, en adelante) que grava las rentas de los sujetos no domiciliados en Bolivia⁵. En términos de tributación internacional, el IUE-BE es la retención —*withholding tax*— sobre rentas obtenidas por no domiciliados.

La Ley establece que cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presume —sin admitir prueba en contrario— que la utilidad neta gravada es equivalente al 50% del monto total pagado o remesado. Asimismo, quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener, con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta con lo cual la alícuota general termina siendo del 12.5%⁶.

Sobre la base del IUE-BE, la normativa tributaria boliviana ha estructurado algunos regímenes tributarios especiales para determinados tipos de actividades y circunstancias. Así, la normativa establece un régimen especial para quienes desarrollan actividades **parcialmente realizadas en el país**, las cuales son calificadas por la normativa —*numerus clausus*— y son las siguientes: transporte internacional, comunicaciones entre el país y el extranjero, agencias internacionales de noticias, seguros y producción y distribución de películas cinematográficas. Este régimen especial de tributación tiene alícuotas y devengos diferenciados respecto al régimen general.

⁵ Existe una cierta discusión doctrinal sobre la autonomía del IUE-BE respecto al IUE.

⁶ Aunque existen regímenes especiales para rentas que se consideran parcialmente obtenidas en Bolivia.

Adicionalmente, sobre la base del IUE-BE, también se estructura un régimen especial de tributación para sucursales de empresas extranjeras con presencia en Bolivia, el cual, a los efectos de este documento, denominamos **régimen del dividendo presunto** y cuyas características describiremos a continuación:

2.3 El régimen del dividendo presunto

Como un concepto general, usualmente, las filiales de empresas extranjeras están sujetas a un impuesto a la renta por los beneficios que obtienen en el país de la fuente, al que se suma la retención por los dividendos pagados a los socios. Las sucursales en cambio, usualmente, están sujetas al impuesto a la renta por los beneficios que obtienen en el país de la fuente y, al no tener socios —por tratarse de la misma persona jurídica que la casa matriz extranjera— no tiene obligaciones de retener por dividendos.

En las anteriores circunstancias, los sistemas tributarios de los países crean gravámenes adicionales para las sucursales y sus respectivas casas matrices con los siguientes objetivos: i) consolidar la estabilidad de recursos propios de las sucursales; y, ii) equiparar la tributación de filiales y sucursales (Calleja, 2007, p. 332), generando neutralidad dentro el sistema tributario (Vern, 2006, p. 1384), eliminando incentivos para que las empresas, decidan operar en el país de la fuente a través de sucursales en vez de hacerlo a través de filiales.

Como ejemplos de estos gravámenes a las sucursales, en España existe una imposición complementaria a sucursales⁷ y está regulada en el Impuesto a la Renta de los No Residentes, cuyo hecho imponible no es precisamente la obtención de renta, sino más bien su transferencia al extranjero. Es destacable que en el caso este gravamen complementario a las sucursales, la normativa española establece que el gravamen no aplica cuando concurren las siguientes condiciones: i) que la matriz de la sucursal sea residente en un país miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un paraíso fiscal; y ii) que la matriz de la sucursal sea residente de un país que tengan firmado un convenio para evitar la doble imposición con España, salvo que el propio convenio prevea expresamente otra cosa y siempre que exista un tratamiento recíproco (Calleja, 2007, p. 333).

⁷ En España se denomina imposición complementaria y está establecida por el artículo 19.2 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta de No Residentes. Real Decreto Legislativo N° 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

De la misma forma, en Estados Unidos y Canadá existe el denominado *Branch Profit Tax* (Internal Revenue Service, 2014). En el caso del gravamen canadiense, se aplica a las sucursales de no residentes que realizan negocios en Canadá, la alícuota del gravamen es del 25% y se aplica sobre los ingresos netos de la sucursal después de impuestos. La alícuota del 25% puede reducirse por la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición con Canadá⁸.

En el caso de Bolivia, el sistema tributario⁹ establece un régimen especial aplicable exclusivamente a sucursales de empresas extranjeras, que a estos efectos denominamos **régimen del dividendo presunto**¹⁰, y cuyas características son las siguientes:

- i. **Hecho generador.** El hecho generador del régimen es la obtención de utilidades por sucursales de empresas extranjeras en Bolivia.
- ii. **Sujetos pasivos.** Los sujetos pasivos de la obligación son las sucursales de empresas extranjeras, las cuales actúan como sujetos retenedores de la casa matriz.
- iii. **Base imponible.** Se trata de una base imponible presunta —presunción *jure et jure*, sin admitir prueba en contrario— en la que se presume que las sucursales de entidades extranjeras han distribuido sus beneficios en la fecha de vencimiento de presentación de los estados financieros a la autoridad fiscal. La presunción, provoca la obligación, de parte de la sucursal pagadora del beneficio presunto, de liquidar el Impuesto a las Utilidades - Beneficiarios del Exterior (IUE-BE).
- iv. **Alícuota.** La alícuota es del 12.5% que se aplica sobre la base imponible señalada en el punto anterior.
- v. **Obligación de pago.** Ocurre al vencimiento de la presentación de los estados financieros a la Administración Tributaria. Se trata de una fecha de la presunta distribución de las utilidades.

⁸ El Convenio Canadá-EE. UU, por ejemplo, exige a las sucursales canadienses de corporaciones estadounidenses del gravamen complementario a sucursales hasta un máximo de 500,000 dólares canadienses de ganancias acumulativas de las sucursales y para el resto, establece una alícuota reducida del 5%. <https://www.osler.com/en/resources/business-in-canada/browse-topics/additional/branch-profits-tax>.

⁹ En concreto el artículo 34 del Decreto Supremo N° 24051.

¹⁰ Lo denominamos régimen del dividendo presunto atendiendo a que en sus características se presume el reparto de un dividendo por parte la sucursal.

vi. **Diferimiento de la obligación de pago.** La obligación puede ser diferida en caso de que las sucursales reinviertan las utilidades en Bolivia. Las condiciones para que prospere el diferimiento son:

- Que las sucursales reinviertan en el país las utilidades obtenidas;
- Que la autoridad social competente de la casa matriz de la sucursal decida la reinversión antes de la fecha la remesa presunta;
- Que las utilidades se afecten a una cuenta de reserva no distribuible;

La norma establece que el monto de las utilidades reinvertidas se deducirá de la base imponible para el cálculo de la retención del IUE-BE, y un punto muy relevante a considerar es que, en el momento de la distribución de la reserva la sucursal debe computar intereses.

En resumen, con la aplicación del **régimen del dividendo presunto**, y como veremos más adelante, salvo la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, la tributación de una sucursal en Bolivia como entidad independiente de su casa matriz, está sujeta al IUE, mientras que la casa matriz está sujeta al IUE-BE conforme el siguiente cuadro:

Impuestos	Tipo	Devengo	Base	Sujeto Pasivo
IUE	25 %	Cierre Fiscal	Cierta	Sucursal
IUE-BE	12.5%	Cierre Fiscal	Presunta	Casa matriz Beneficiario del Exterior

Tabla 1. Fuente: Elaboración propia.

3. LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO

Bolivia tiene suscritos ocho convenios en materia de tributación internacional, de los cuales, dos están alineados con el modelo de convenio de la Comunidad Andina (Decisión 578); cinco responden al modelo OCDE y uno carece de modelo. Actualmente, no se tiene conocimiento de una agenda boliviana para la firma de convenios en materia de tributación internacional,

aunque, el pasado 28 de diciembre de 2020, la Asamblea Legislativa de Bolivia aprobó la Ley N° 1357 que, con fines tributarios, flexibilizó la confidencialidad financiera para el intercambio de información, en el marco de tratados, convenios y otros instrumentos jurídicos internacionales¹¹. Esta flexibilización para el intercambio de información internacional deja entrever la posible futura suscripción de nuevos convenios o la adhesión de Bolivia a instrumentos internacionales.

Los convenios celebrados por Bolivia y sus antecedentes más importantes son:

3.1 Convenio multilateral para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones

El primer esfuerzo normativo por parte de la Comunidad Andina de Naciones para establecer un instrumento multilateral para evitar la doble imposición es la Decisión 40 concluida el 16 de noviembre de 1971 y que entró en vigor el 18 de junio de 1980.

Inicialmente suscrita por Bolivia, Chile¹², Colombia, Ecuador y Perú, luego contó con la adhesión de Venezuela¹³, obedece al “Convenio Tipo para la Celebración de Acuerdos sobre Doble Tributación entre los Países Miembros y otros Estados Ajenos a la Subregión” contenido en la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones¹⁴.

La Decisión 40 fue objeto de una importante actualización a través de la Decisión 578 concluida el 04 de mayo de 2004, entrando en vigor el 01 de enero

¹¹ Ley N° 1357 de Impuesto a las Grandes Fortunas. Disposición Adicional Única que incorpora el inciso g) en el Parágrafo I del Artículo 473 de la Ley N° 393 de 21 de agosto de 2013 de Servicios Financieros, con el siguiente texto: “g) El Servicio de Impuestos Nacionales, para el intercambio de información en el marco de los Tratados, Convenios y otros instrumentos jurídicos internacionales, así como para la investigación de grandes fortunas y operaciones financieras relacionadas con personas naturales o jurídicas, constituidas o situadas en países de baja o nula tributación...”.

¹² Chile oficializo su salida de la Comunidad Andina en 1976.

¹³ Venezuela anunció su salida del Comunidad Andina de Naciones en fecha 22 de abril de 2006 dejando de formar parte oficialmente el 22 de abril de 2011.

¹⁴ El artículo 5 de la Decisión 40 establece que los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los Países Miembros de la Comunidad Andina con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarán por el Convenio Tipo establecido por la Decisión 40. Asimismo, indica que cada País Miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios. Finalmente, el artículo 6 establece que los Países Miembros que hayan suscrito convenios para evitar la doble tributación con anterioridad a la fecha de la presente Decisión, procurarán armonizar las disposiciones de esos convenios con el Convenio Tipo.

de 2005. Esta nueva Decisión de la Comunidad, representa una actualización de la Decisión 40 y su característica más importante es que resuelve los conflictos de la doble tributación atribuyendo tributación exclusiva en la fuente, salvo las rentas del transporte internacional.

3.2 Convenio entre Argentina y Bolivia para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio

El convenio fue concluido el 30 de octubre de 1976, entró en vigor el 4 de junio de 1979, con fecha efectiva el 01 de enero de 1980¹⁵. Si bien no existe una referencia expresa, este convenio sigue las directrices de la Decisión 40 de la Comunidad Andina, ya que se estructura sobre la base del principio de fuente.

3.3 Convenio entre Bolivia y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición internacional de rentas de transporte aéreo y marítimo¹⁶

El convenio fue concluido y entró en vigor en fecha 23 de noviembre de 1987, el limitado ámbito para el cual fue suscrito, no obedece a ningún modelo de convenio conocido y, desde luego, resulta anecdótica la celebración de un convenio para evitar la doble imposición de rentas de transporte marítimo por un Estado mediterráneo y sin acceso directo al mar como es el caso de Bolivia.

3.4 Convenios firmados por Bolivia bajo el modelo OCDE

- i. **Bolivia-Alemania. Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.** El convenio fue concluido el 30 de septiembre de 1992 y entró en vigor el 12 de julio de 1995. Fue

¹⁵ El artículo 22 del convenio establece que entrará en vigor en la fecha del canje de los instrumentos de ratificación y se aplicará sobre las ganancias, rentas, beneficios, capitales y patrimonios correspondientes a ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero, inclusive, del año siguiente.

¹⁶ El convenio entre Bolivia y USA para evitar la doble imposición de rentas generadas por operaciones internacionales de barcos y aviones tiene una cláusula de beneficiario efectivo que establece que solo podrán beneficiarse del convenio: a) las empresas cuyo capital este compuesto en al menos 50% por individuos residentes en uno de los dos países y b) que el capital o las acciones de la compañía, o al menos las de su matriz, coticen en un mercado regular en algunos de los dos países.

aprobado y ratificado por el Congreso Boliviano mediante Ley N° 1462 de 18 de febrero de 1993. Obedece al modelo de convenio OCDE en su versión del año 1997.

- ii. **Bolivia-Suecia. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.** El convenio fue concluido el 14 de enero de 1994 y entró en vigor el 04 de octubre de 1995. Fue aprobado y ratificado por el Congreso Boliviano mediante Ley N° 1645 de 13 de julio de 1995. La inclusión de las referencias a la “prevención contra la evasión fiscal” en el título del convenio, así como la inclusión a las modificaciones del artículo 4 permiten ver que el convenio obedece al modelo de convenio OCDE en su versión del año 1992.
- iii. **Bolivia-Reino Unido. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el capital.** El convenio fue concluido el 03 de noviembre de 1994 y entró en vigor el 23 de octubre de 1995. Fue aprobado y ratificado por el Congreso Boliviano mediante Ley N° 1643 de 19 de julio de 1995. Obedece al modelo de convenio OCDE en su versión del año 1992.
- iv. **Bolivia-Francia¹⁷. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el capital.** El convenio fue concluido el 15 de diciembre de 1994 y entró en vigor en 01 de noviembre de 1996. Fue aprobado y ratificado por el Congreso Boliviano mediante Ley N° 1655 de 31 de Julio de 1995. Obedece el modelo de convenio OCDE.
- v. **Bolivia-España. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.** El convenio fue concluido el 30 de junio de 1997 y entró en vigor el 23 de noviembre de 1998. Fue aprobado y ratificado por el Congreso Boliviano mediante la Ley N° 1816 de 16 de diciembre de 1997. Obedece al modelo de convenio OCDE.

¹⁷ En fecha 04 de noviembre de 2016, el Estado francés, activó la aplicación de la cláusula de nación más favorecida, por la cual, en aplicación del numeral 5 del protocolo del convenio entre Francia y Bolivia, los tipos de retención fueron modificados tras la celebración del convenio entre Bolivia y España suscrito el 30 de junio de 1997.
<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10503-PGP.html/identifiant=ACTU-2016-00216>

4. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL RÉGIMEN DEL DIVIDENDO PRESUNTO

Según hemos visto anteriormente, toda sucursal de una empresa extranjera en Bolivia tiene la obligación de aplicar el régimen del dividendo presunto, lo que significa que si al final del ejercicio, la sucursal obtiene resultados positivos, deberá aplicar una retención del 12,5% por IUE-BE sobre sus beneficios, salvo que decida acogerse al diferimiento, a cuyos efectos deberá cumplir con todas las formalidades.

Ahora bien, si la casa matriz de la sucursal con presencia en Bolivia es residente o está domiciliada en un Estado con el que Bolivia tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición, la aplicación del régimen del dividendo presunto puede sufrir modificaciones, pues, producto de la distribución de potestades fiscales que realiza el convenio y su efecto suprallegal, la tributación del dividendo presunto puede verse afectada.

La incidencia de un convenio para evitar la doble imposición sobre las rentas de una sucursal viene dada por la aplicación del artículo de los beneficios empresariales o beneficios de empresa que, como principio general, atribuyen las rentas de las sucursales al Estado de la fuente. Alternativamente, y considerando que el régimen del dividendo presunto, precisamente “presume un dividendo”, un convenio para evitar la doble imposición podría tener incidencia en el típico artículo de dividendos que atribuye tributación en fuente en el caso de la Decisión 578 y tributación compartida en el caso de los convenios que siguen el Modelo OCDE.

Ahora bien, todas las variables, desde la perspectiva de una sucursal peruana, que aplicaría la Decisión 578 o de una sucursal española que aplicaría el Convenio entre Bolivia y España, se analizarán en el siguiente capítulo; no obstante, es importante anticipar que, en la legislación comparada, parece existir un consenso en que el régimen de dividendo presunto, para ser exigible, el Estado de la fuente debe tener una habilitación especial en el propio convenio.

Algunos ejemplos de la habilitación de convenios para establecer gravámenes complementarios a sucursales, se pueden apreciar en múltiples convenios firmados por España; por ejemplo, el convenio entre España y Costa Rica establece en el numeral 6 del artículo 10, que los beneficios de una sociedad de un Estado contratante que realice su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en el mismo, podrán someterse a imposición sobre el importe restante en el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente y de conformidad con

la legislación de ese Estado, pero en tal caso ese impuesto no podrá exceder del 5%¹⁸.

Según se puede apreciar, el propio convenio entre España y Costa Rica habilita la posibilidad al estado de la fuente, de grabar con un impuesto adicional que no podrá exceder del 5%. Este caso no es aislado, pues en la misma línea, el convenio entre España y Turquía establece en el numeral 4 del artículo 10 que los beneficios de una sociedad de un Estado contratante que realice su actividad en el otro Estado contratante, a través de un establecimiento permanente situado en el mismo, podrán, tras haber sido sometidos a imposición en virtud del artículo 7, ser sometidos a imposición sobre el importe restante en el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero en tal caso, este impuesto no podrá exceder del 5%¹⁹.

Finalmente, el caso del convenio entre España e Indonesia cuyo numeral 6 del artículo 10 establece que el Estado de la sucursal puede imponer un gravamen complementario en ese otro Estado con arreglo a su legislación, pero dicho impuesto adicional no podrá exceder del 10% de los beneficios una vez deducidos de los mismos el impuesto sobre la renta, así como otros impuestos sobre la renta que graven los mismos en ese otro Estado²⁰.

En conclusión, si la casa matriz de la sucursal está situada en un Estado con el que el Estado de la sucursal tenga convenio, es posible establecer gravámenes complementarios en la sucursal, en la medida en que el convenio así lo habilite, pues en caso contrario, el tratamiento de las rentas deberá seguir el que les corresponde a beneficios empresariales.

5. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DEL DIVIDENDO PRESUNTO A LA SUCURSAL DE UNA EMPRESA PERUANA

Para abordar el presente análisis, asumimos que una empresa peruana tiene registrada en Bolivia una sucursal desde la cual realiza sus operaciones. Las rentas obtenidas por la sucursal boliviana de la empresa peruana estarán sujetas a los siguientes impuestos:

¹⁸ Texto completo del CDI entre España y Costa Rica en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-1>

¹⁹ Texto completo del CDI entre España y Turquía en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-1013>

²⁰ Texto completo del CDI entre España e Indonesia en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2000-725>

Impuesto a las Utilidades de las Empresas - IUE, impuesto que gravará todas las rentas de fuente boliviana. El IUE se determinará sobre la renta neta resultante de los estados financieros de la sociedad a los que se aplicará una alícuota del 25%.

Adicionalmente, la renta excedente estará sujeta al tratamiento del régimen del dividendo presunto. Luego, si la empresa peruana consigue acreditar su domicilio o residencia en el Perú, podrá también aplicar la Decisión 578, en cuyo caso, corresponde analizar si la aplicación de alguno de los artículos de la Decisión —beneficios de las empresas, beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría o dividendos— modifica la tributación de la renta.

5.1 Beneficios de las empresas

El artículo 6 de la Decisión 578 establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el país de la fuente, que en este caso sería Bolivia. La Decisión establece que, si la empresa peruana efectúa operaciones en Perú y Bolivia, alternativamente, cada país podrá gravar las rentas que se generen en su respectivo territorio, aplicando sus disposiciones internas como si se tratase de dos empresas distintas e imputando las rentas a cada unidad.

Es decir, la Decisión establece que los beneficios de la sucursal solo son gravables en Bolivia y para el caso que la empresa realice alternativamente operaciones en ambos países, se deberán imputar las rentas a cada país, la porción de renta que se genere en su territorio, lo que implica que la renta adicional gravada por el dividendo presunto, al haber sido generada en territorio Boliviano, es imputable Bolivia, lo cual permite concluir que el artículo 6 de la Decisión 578 no modifica el régimen del dividendo presunto.

5.2 Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

Podría darse el caso que la sucursal boliviana de la empresa peruana se dedique a la prestación de servicios y de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. En cuyo caso, corresponde analizar si sobre tales rentas son aplicables las disposiciones del artículo 14 de la Decisión 578 que han establecido un régimen tributario especial.

El artículo 14²¹ de la Decisión 578 establece el tratamiento de los beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, señalando que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Complementariamente, el artículo establece que, salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Visto lo anterior, la aplicación del régimen del dividendo presunto en el caso de una sucursal peruana en Bolivia no sufre modificaciones con la aplicación del artículo 14 de la Decisión 578, lo que significa que el régimen del dividendo presunto subsiste.

5.3 Dividendos

El artículo 11 de la Decisión 578 establece que los dividendos, sólo son gravables por el país miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. En el caso concreto del régimen del dividendo presunto, si asumimos la presunción legal de que los beneficios obtenidos por la sucursal son beneficio de su casa matriz, por tanto, son dividendos, concluiremos que tales dividendos tributan también en Bolivia.

Como conclusión, el tratamiento fiscal de la sucursal de una empresa peruana en Bolivia sería el siguiente:

²¹ La aplicación del artículo 14 ha sido objeto de interpretación por varios fallos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, por ejemplo, Proceso N° 125-IP-2010, Proceso N° 37-IP-2011 y Proceso N° 63-IP-2011, y más recientemente, N° Proceso 432-IP-2016 en los que por la vía de interpretaciones prejudiciales del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, aclaró los siguientes aspectos: Que el artículo 14 es una excepción al principio de fuente, en el sentido que para la aplicación del artículo 14, no es determinante el lugar de realización de la actividad –como sucede con el artículo 6; Que lo relevante, a efectos del artículo 14, es el lugar en que se produce el beneficio por la prestación del servicio; Que cuando el artículo 14, hace referencia al beneficio, se refiere al disfrute que el propio servicio le reporta al comprador o al destinatario, de allí que se para determinar en qué estado tributará la renta, la norma presume que es allí donde se imputó el gasto por la compra del servicio.

Normativa Aplicada	Sujeto Pasivo	Impuestos a pagar	Tipo	Base	Criterio
Decisión 578 (CAN)	Sucursal Peruana	IUE	25%	Cierta	El régimen de dividendo presunto es aplicable dado que la Decisión 578 no prevé la aplicación de una cláusula de nación más favorecida.
		IUE-BE	12.5%	Presunta	
		Total: 37.5%			

Tabla 2. Fuente: Elaboración propia.

6. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DEL DIVIDENDO PRESUNTO A LA SUCURSAL DE UNA EMPRESA ESPAÑOLA EN BOLIVIA

Igual que para el supuesto planteado de una sucursal de empresa peruana, para el caso de la sucursal de una empresa española, el tratamiento fiscal será el siguiente:

Los beneficios anuales de la sucursal estarán sujetos al Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE, impuesto que se determinará sobre la renta neta resultante de los estados financieros de la sociedad a los que se aplicará una alícuota del 25%. El excedente de los beneficios estará sujeto al tratamiento del régimen del dividendo presunto a la alícuota del 12.5%, luego, si la sucursal de la empresa española consigue acreditar su domicilio o residencia en España, podrá aplicar el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bolivia y España. A continuación, analizaremos si la aplicación del convenio modifica la tributación de la renta en Bolivia.

6.1 Beneficios empresariales

El artículo 7 del convenio entre Bolivia y España establece que los beneficios de una empresa solamente pueden someterse a imposición en el país de la residencia de la casa matriz, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Es decir que, si una empresa española (casa matriz) realiza su actividad en Bolivia a través de un establecimiento permanente, como es el caso de una sucursal, los beneficios de la empresa española (casa matriz)

pueden someterse a imposición en Bolivia solo en la medida en que puedan atribuirse a la sucursal boliviana (establecimiento permanente).

Las disposiciones del artículo 7 del convenio reconocen la tributación de la sucursal en Bolivia solo en la medida en que los beneficios de esa sucursal sean atribuibles a la propia sucursal, lo que implica que tales beneficios estarán plenamente sujetos al IUE, el que se determinará sobre la renta neta resultante de los estados financieros de la sucursal, a los que se aplicará una alícuota del 25%.

Por otra parte, el artículo 7, que fija un límite al poder de la imposición del estado de la fuente —en este caso Bolivia— establece que solamente tributarán en Bolivia los beneficios atribuibles a la sucursal, ergo, deja fuera de tributación en la fuente, los beneficios no atribuibles a la sucursal²². En este contexto, cabe preguntarse si el excedente de las rentas que fueron sujetas al IUE, como es el caso de las rentas sujetas al dividendo presunto, son atribuibles a la sucursal o si son atribuibles a la casa matriz, pues en este segundo caso, quedarían fuera de tributación en el país de la fuente que es Bolivia.

En el caso del régimen del dividendo presunto, según hemos visto en la descripción de sus características, la normativa boliviana, presume —*jure et jure*— sin admitir prueba en contrario, que las sucursales de entidades extranjeras han distribuido sus beneficios en la fecha de vencimiento de presentación de los estados financieros a la autoridad fiscal. Es decir, existe una presunción de que el beneficio de la sucursal es un dividendo distribuido a la casa matriz. Por tanto, al tener naturaleza de dividendo, se trata de una renta atribuible a la casa matriz, lo que significa que, en caso de mediar la aplicación de un convenio, la renta no sería alcanzada por la regla de tributación en el país de la fuente, que para el caso sería Bolivia.

Finalmente, a efectos del análisis integral de la aplicación del régimen del dividendo presunto a la sucursal de una empresa española en Bolivia, es necesario tener presente que el apartado 7 del artículo 7 del convenio entre Bolivia y España, establece que cuando los beneficios del establecimiento permanente comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, tales como dividendos, intereses y regalías, las disposiciones del convenio que

²² Si bien, la discusión central sobre el llamado principio de la “fuerza de atracción” del EP, trata sobre las otras rentas que pueda obtener la casa matriz al margen de la actividad del EP, desde nuestro punto de vista, esto no obsta para interpretar que artículo 7, también impone una limitación a la tributación en el país de la fuente por las rentas que, habiendo sido obtenidas por el propio EP, resulten atribuibles a la casa matriz, como es el caso del dividendo presunto.

regulan específicamente esas rentas no quedarán afectadas por lo establecido por el artículo 7 de beneficios empresariales.

La aplicación del apartado 7 del artículo 7 del convenio es de gran importancia a los efectos del presente análisis, pues implica que las reglas de tributación de los beneficios empresariales solo serán aplicables si las rentas objeto de análisis no están comprendidos en artículos específicos del convenio, que podrían ser el artículo 10 de dividendos o el artículo 22 de otras rentas. En suma, estamos ante una situación en la que el artículo 7 sobre beneficios empresariales es una especie de regla general sobre las rentas de una sucursal. Regla general que será aplicable en la medida en que la renta analizada no subsuma dentro las previsiones de reglas específicas, tales como dividendos, regalías, intereses u otras rentas, en cuyo caso, aplicará la regla específica por sobre la regla general.

6.2 Dividendos

El artículo 10 del Convenio entre Bolivia y España, establece el tratamiento aplicable a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Para el caso ahora analizado, estaríamos ante los dividendos pagados por la entidad boliviana a su casa matriz española. Sobre este tipo de rentas, el convenio reparte las potestades tributarias de los países, permitiendo que los dividendos tributen en ambos estados. En principio, en el Estado de la residencia de la casa matriz y también en el Estado de la fuente, con un límite del quince por ciento (15%) o diez por ciento (10%) en el caso que el beneficiario efectivo —la casa matriz— posea directamente al menos el 25 por ciento (25%) del capital de la sociedad que paga los dividendos.

El apartado 2 del artículo 10 define el alcance del término dividendos de una manera amplia, estableciendo que se consideran dividendos las rentas o rendimientos de acciones, de bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios de una sociedad. De la misma forma, considera dividendos las rentas de participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuye.

Según se puede apreciar, el artículo 10 del convenio, no resulta aplicable a sucursales debido a que las sucursales no cumplen con ninguno de los presupuestos de aplicación del artículo. Por otra parte, el artículo 10 tampoco establece una disposición especial respecto las rentas o beneficios obtenidos

por una casa matriz por medio de un establecimiento permanente, lo que significa que el estado de la fuente no ha reservado el derecho de gravar por medio del artículo de dividendos²³, rentas adicionales. En los términos empleados en el punto anterior, el artículo 10 no introduce una regla especial, lo que significa que aplica la regla general del artículo 7 de beneficios empresariales. Lo cual, a su vez, significa que todas las rentas de la sucursal, al ser atribuibles a la casa matriz, tributarían en sede del estado de su residencia.

Bajo todo este contexto, la inexistencia de una regla especial en el artículo 10 del Convenio entre Bolivia y España, que permita gravar al estado de la fuente con rentas adicionales que no están alcanzadas por el artículo 7 de dividendos, implica que el régimen del dividendo presunto del artículo 34 del Decreto Supremo N° 24051 resulta inaplicable, cuando la casa matriz acredita su residencia fiscal en España²⁴.

²³ A título ejemplificativo, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, respecto el apartado 5 del artículo 10 del modelo de convenio, establecen que Canadá y Estados Unidos se reservan el derecho a gravar con su *branch tax* las rentas de una sociedad obtenidas por establecimiento permanente situado en sus territorios.

²⁴ El Modelo de Convención de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, aborda, en los comentarios al artículo 10 sobre dividendos, el tratamiento de los impuestos sobre los beneficios de las sucursales. En tales comentarios, Naciones Unidas establece los siguientes aspectos relevantes:

- Que “dado que solo un número reducido de países gravaba los beneficios de las sucursales, el párrafo bien se podía ubicar en los comentarios y no en el texto principal” (Comentario 18).
- Que “si uno de los Estados contratantes o ambos Estados contratantes tienen establecidos impuestos sobre los beneficios de las sucursales, pueden incluir en el convenio una disposición que establezca que los beneficios imposables en virtud del párrafo 1 del artículo 7 obtenidos por una sucursal, podrán quedar sujetos a un impuesto adicional en ese otro Estado, de conformidad con su legislación, pero esa carga adicional no excederá de un porcentaje de la cuantía de esos beneficios” (Comentario 21).
- Si bien, “el impuesto sobre los beneficios de las sucursales se aplica a los beneficios de la empresa, la disposición se puede incluir en el artículo 10 y no en el artículo 7, porque el impuesto tiene por objeto ser análogo a un impuesto sobre los dividendos” (Comentario 22).
- “El impuesto sobre los beneficios de las sucursales podía estar en conflicto con la cláusula de no discriminación de un tratado. Por cuanto el impuesto sobre los beneficios de las sucursales es, por lo común, un segundo nivel de tributación sobre los beneficios de sociedades extranjeras que no se aplica a las sociedades nacionales que realizan las mismas actividades, se podría considerar, desde el punto de vista técnico, que está prohibido por el artículo 24 sobre No discriminación” (Comentario 24).

Los comentarios del Modelo de Convenio de Naciones Unidas, ponen de relieve, desde nuestro punto de vista, la necesidad de incluir una disposición que regule el tratamiento de los beneficios

6.3 Otras rentas

El artículo 22 del Convenio entre Bolivia y España, sobre otras rentas no reguladas por artículos específicos del convenio, establece que las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los artículos específicos del convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia.

Según se puede apreciar, el artículo 22, que es una especie de regla de cierre, dispone que en caso de que las rentas no reguladas por ningún artículo específico del convenio tributarán en el país de la residencia de quien obtiene la renta. La doctrina establece que, a través de las disposiciones sobre otras rentas, ampara aquellas rentas que, “tras un adecuado análisis de los preceptos de un convenio, no encuentran en ninguno de ellos una ubicación adecuada, ya sea por sus características o procedencia” (Carmona *et al.*, 2011).

Desde nuestro punto de vista, el artículo 22 no aplica al régimen del dividendo presunto. Primero, el tipo de renta en cuestión no es un tipo de renta no clasificable dentro las categorías de renta de convenio. Segundo, la renta en cuestión es un beneficio de la sucursal atribuible a la casa matriz. Tercero, la renta es una especie de dividendo de las sucursales, como lo establece la normativa interna boliviana y como lo establecen la práctica comparada. De hecho, varios convenios incluyen este tipo de rentas dentro las provisiones del artículo de dividendos.

6.4 Conclusiones sobre la aplicación del régimen del dividendo presunto a la sucursal de una empresa española en Bolivia

A modo recapitulativo, según se analizó anteriormente, las rentas sujetas al régimen del dividendo presunto, de la casa matriz española de la sucursal boliviana, no están alcanzadas por el artículo 7 del convenio, por que tales beneficios no son atribuibles a la sucursal, sino más bien a la casa matriz.

Por otra parte, las mismas rentas, tampoco están alcanzadas por el artículo 10 de dividendos, toda vez que el Estado de la fuente no reservó el derecho de gravar las rentas sujetas al régimen del dividendo presunto por esa vía.

de las sucursales por la que se atribuyan potestades tributarias al país de la fuente, en caso de no hacerlo, se producirían las rentas recibirán el tratamiento establecido por el artículo 7 sobre beneficios empresariales.

También resulta interesante, los posibles efectos de discriminación y atentado contra el artículo 24 del convenio que podría provocar la imposición de un impuesto a los beneficios de sucursales.

Finalmente, el artículo 22 del convenio, establece que las rentas no especificadas en los artículos del convenio deben tributar en el estado de la residencia de la entidad que las obtiene. Lo que, de momento, implica que las rentas, deben seguir el tratamiento otorgado por el artículo 7, que significa que las rentas no están sujetas al dividendo presunto, por no ser atribuibles a la sucursal.

Visto todo el análisis anterior, el tratamiento fiscal de la sucursal de una empresa española en Bolivia sería el siguiente:

Normativa Aplicada	Sujeto Pasivo	Impuestos a pagar	Tipo	Base	Criterio
CDI	Sucursal Española	IUE	25%	Cierta	El régimen de dividendo presunto NO es aplicable por disposición del Convenio entre Bolivia y España
		Total: 25%			

Tabla 3. Fuente Elaboración propia.

7. CONCLUSIONES

La Decisión 578 ha representado y representa un importante avance en términos de generar un marco normativo comunitario que, además de resolver conflictos de doble imposición, promueve la integración entre los países miembros de la comunidad. De esa forma, la Decisión es derecho vivo, de aplicación recurrente, complementada por los fallos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Ahora bien, existen algunos aspectos de la Decisión 578 que merecen ser replanteados y analizados bajo el actual contexto global de la tributación internacional. Algunos de estos aspectos, por ejemplo, apuntan a la pertinencia de mantener un modelo de convenio que, en la práctica, ha sido escasamente utilizado²⁵. Por otra parte, parece necesario analizar los efectos de la convivencia de la Decisión con otros convenios firmados por los estados miembros con terceros países bajo el modelo OCDE, convenios que reservan gran parte de la soberanía fiscal al Estado de la residencia²⁶.

²⁵ Se tratan de los convenios: Bolivia-Argentina y Chile-Argentina.

²⁶ Velayos, Barreix y Villela ya se observaban estas dificultades de convivencia. Así, los autores apuntaban que: "sin perjuicio de las dificultades que pueda entrañar el que este esquema de

En el presente trabajo, hemos procurado demostrar, objetivamente, que la convivencia dentro de un mismo país de la Decisión 578 con un convenio firmado bajo el modelo OCDE, genera diferencias en el tratamiento fiscal. De esa forma, la sucursal en Bolivia de una empresa peruana estará sujeta al régimen del dividendo presunto, mientras que la sucursal boliviana de una empresa española estará exenta por aplicación del convenio entre Bolivia y España.

La existencia de diferencias en el tratamiento tributario a dos sucursales de dos empresas distintas, en las que media la aplicación de la Decisión 578, nos lleva a la lógica conclusión de que el aterrizaje de empresas peruanas en Bolivia, a través de sucursales, es menos eficiente respecto hacerlo a través de filiales, sin embargo, al margen de esas consideraciones prácticas, existen reflexiones de mayor calado sobre el estado de la Decisión 578 en el contexto comunitario.

Lo cierto, es que un contexto global de competencia fiscal entre los países, por generar más y mejores condiciones para la atracción de inversión extranjera directa, el análisis de contraste del presente trabajo evidencia una pérdida de competitividad por parte de la Decisión 578, la que no otorga a las empresas comunitarias ventajas competitivas respecto empresas extracomunitarias. De hecho, según se puede apreciar, un convenio extracomunitario, como es el caso del convenio entre Bolivia y España, otorga mayores ventajas para empresas españolas haciéndolas fiscalmente más competitivas.

Normativa Aplicada	Sujeto Pasivo	Impuestos a pagar	Tipo	Base	Carga impositiva total
Decisión 578 (CAN)	Sucursal Peruana	IUE	25%	Cierta	37.5%
		IUE-BE	12.5%	Presunta	
CDI Bolivia España	Sucursal Española	IUE	25%	Cierta	25%

Tabla 4. Fuente: Elaboración propia.

Convenio de Doble Tributación (CDT) (con tributación exclusiva en la fuente) conviva con Convenios que reservan mucha soberanía al Estado de la residencia (Perú, Bolivia y Ecuador tienen CDT de este tipo, y Colombia está negociando algunos)” (2007, p. 17).

Algo parecido se puede apreciar con el tratamiento de los dividendos. Si la filial boliviana de una matriz peruana paga dividendos, deberá soportar en Bolivia una retención de 12.5%. Si en cambio, los mismos dividendos se pagan a una filial de una empresa española, los dividendos soportarán una retención del 10%, sujeto, claro, al cumplimiento de los presupuestos del beneficiario efectivo.

Teniendo en cuenta que la Decisión 578 no estaría consiguiendo fomentar la competitividad en el entorno comunitario andino, creemos necesario realizar ajustes a la Decisión, ajustes que deben reconocer como una realidad que los países miembros de la Comunidad tienen suscritos convenios con otros Estados ajenos a la Comunidad bajo el modelo OCDE, lo que significa que cualquier ajuste, debe considerar las externalidades producidas por la firma de convenios por los miembros de la comunidad con terceros países.

Posiblemente un ajuste para garantizar la competitividad de la Decisión 578, es la inclusión de una cláusula de nación más favorecida, como, por ejemplo, incorporan los convenios firmados bajo el modelo OCDE. Una cláusula de nación más favorecida en los supuestos que analizamos implicaría, por ejemplo, que la sucursal de una empresa peruana podría alegar que está siendo **sometida a una imposición en Bolivia de manera menos favorable respecto las sucursales de empresas españolas que realizan las mismas actividades.**

Respecto la cláusula de nación más favorecida, a la que hacemos referencia en el punto anterior, no pasamos por alto que la Decisión 578 establece una cláusula de no discriminación mediante la cual ningún país miembro de la Comunidad aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros de la Comunidad un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio respecto de los impuestos que son materia de la propia Decisión.

Si bien, la cláusula de no discriminación promueve un tratamiento tributario intracomunitario uniforme, la no discriminación no habilita a una persona natural o jurídica para que reclame a otro estado de la Comunidad por el trato más favorable otorgado a persona nacional o residente de otro país a través de un convenio bilateral como es el caso analizado en el presente trabajo.

8. LISTA DE REFERENCIAS

Banco Central de Bolivia. *Reporte de Capital Privado Extranjero en Bolivia*. Gestión 2018, Gestión 2019 y Gestión 2020. Consultado el 25 de enero de 2021. https://www.bcb.gob.bo/?q=pub_reporte-saldos-flujos

- Calleja, A. (2007). “La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente”. En T. Cordon Ezquerro (Dir.), *Manuel de fiscalidad internacional*, 3ª edición revisada y ampliada. Instituto de Estudios Fiscales.
- Carmona, N., Calderón, J. M., Martín, A. & Trapé, M. (2011). *Convenios Fiscales Internacionales, y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS.
- Cossio, F. & Nogales, J. A. (2007). *El ámbito tributario de las relaciones fiscales intergubernamentales en Bolivia*. Instituto Internacional de Economía y Empresa IIDEE.
- Instituto Nacional de Estadística de Bolivia. (2020). *Reporte de exportaciones 2020*. <https://www.ine.gob.bo/index.php/estadisticas-economicas/comercio-exterior/cuadros-estadisticos-exportaciones/>
- International Revenue Services. (2014). *LB&I International Practice Service Concept Unit*. https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/RPWCUP_08_2_01.PDF. <https://doi.org/10.4172/2376-0281.1000e101>
- López-Santacruz, J. A., Villanueva, E. & Del Busto, J. (2018). *Memento Práctico*. Francis Lefebvre.
- Mclure, C. E. & Zodrow, G. R. (1996). A hybrid consumption-based direct tax proposed for Bolivia. *International Tax and Public Finance*, 3(1), 97–112. <https://doi.org/10.1007/BF00400150>
- OECD. (2012). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales. <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>
- Velayos, F., Barreix, A. D. & Villela, L. A. (2007). *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias En América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo. Inter-American Development Bank. <https://publications.iadb.org/es/publicacion/14617/integracion-regional-y-armonizacion-tributaria-desafios-y-experiencias-en-america>
- Vern, K. (2006). *The fundamentals of Canadian Income Tax Law*. Thomson-Carswell Legal Publishers.