

## LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPATRIADOS Y RELOCALIZADOS EN LA REGIÓN

Marcos Simon Villarroel<sup>1</sup>

El presente trabajo es elaborado para el III Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional IFA 2011 que se realizará en la ciudad de Bogotá, República de Colombia; para la sesión: “La Tributación de los Expatriados y Relocalizados en la Región” bajo la coordinación del Licenciado Mario Andrade.

Dentro de la metodología establecida, se ha planteado la revisión de un caso práctico, de acuerdo a las siguientes características:

*Después de 20 años de trabajo asiduos, la compañía NN, domiciliada en el Reino de España, desea enviar a uno de sus trabajadores, como responsable de América Latina para ello esta persona deberá trasladar su residencia a uno de los países de la región. El futuro encargado para América Latina tiene total libertad para definir el sitio en donde deba ubicarse, la definición de lugar de traslado, va a depender los costos fiscales y de seguridad social.*

Concordante con la metodología establecida, se deberá considerar los siguientes aspectos:

1. ¿Desde qué momento se es considerado residente en Bolivia?
2. ¿Es conveniente nacionalizarse en Bolivia para obtener beneficios tributarios, si los hubiere o si fuera negativo hacerlo?
3. ¿Cuáles son los ingresos que se deben declarar en la asignación de corto plazo o de largo plazo, solamente los ingresos obtenidos en Bolivia o los ingresos derivados de otras actividades realizadas fuera del territorio boliviano?
4. ¿Puede la compañía NN mantener al encargado para América Latina en la nómina de España y reconocerme un pago, a tiempo que la compañía Boliviana también lo incluye en la nómina, de ser así, se debe declarar y pagar impuesto en Bolivia sobre los salarios reconocidos en la nómina en España?
5. ¿Una compensación mediante “stock option” por el desempeño en España y en Bolivia; como aplica la tributación en Bolivia, se debe pagar por la totalidad del “stock option” o solo por una parte?
6. ¿En Bolivia hay impuestos a las nominas y aportes a la seguridad social?
7. ¿Se puede pactar que una parte de la compensación en Bolivia, no esté sujeta a estas contribuciones?
8. ¿Aun cuando el encargado para América Latina estará radicado en Bolivia, el 40% (cuarenta por ciento) del tiempo en el año estará viajando y desarrollando trabajo en varios países de América Latina; En Bolivia se debe declarar el 100% de lo recibió o el 60%?

---

<sup>1</sup> Abogado MBA – Profesor de Postgrado de la Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra UPSA.

9. ¿Indicar si se puede tomar ventaja de algunos tratados internacionales de tributación y de seguridad social, que haya suscrito Bolivia con otros países de América Latina?

A continuación se procederá a detallar la normativa jurídica aplicable y posteriormente se procederá a responder a cada una de las interrogantes planteadas:

- Constitución Política del Estado, del 7 de febrero de 2009, en adelante, CPE.
- Ley General del Trabajo, del 12 de agosto de 1942, en adelante LGT.
- Ley S/N de 14 de Diciembre de 1956, en adelante Código de Seguridad Social.
- Ley No. 843, Texto Actualizado al 18 de febrero de 2005, en adelante, Ley No. 843.
- Ley No. 2492, Código Tributario Boliviano, del 2 de agosto de 2003, en adelante, CTB.
- Ley No. 065, Ley de Pensiones, del 10 de diciembre de 2010, en adelante, Ley de Pensiones.
- Decreto Supremo No. 24050 de fecha 20 de junio de 1995, Reglamento al Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, en adelante, Decreto Supremo No. 24050.
- Decreto Supremo No. 24423 del 29 de noviembre de 1996, Régimen Migratorio Boliviano, en adelante, Decreto Supremo No. 24423.

Antes de ingresar al desarrollo de los cuestionamientos planteados, es necesario realizar un breve resumen de las características establecidas en la Ley No. 843 del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado para los dependientes en relación laboral, pudiendo mencionar las siguientes:

- Grava los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.
- Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago, entre otros: Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.
- Están sujetos al impuesto la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos. Se consideran de fuente boliviana los emolumentos,

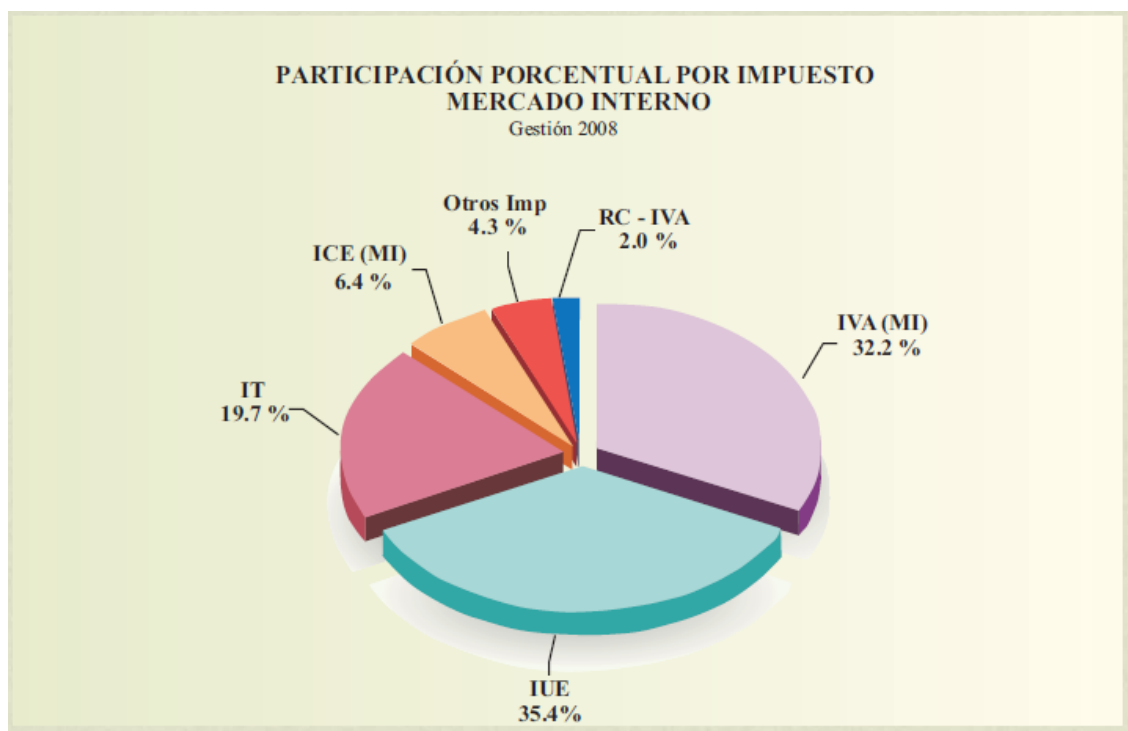
sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior.

- Son ingresos de fuente boliviana aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir ingresos, 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.
- Se considera ingreso al valor o monto total en valores monetarios o en especie percibidos.
- En cada período fiscal (mensual) se podrá deducir, en concepto de mínimo no imponible, el monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales, salario mínimo nacional del año 2011, Bs. 815,40 (ochocientos quince 40/100 Bolivianos) equivalente a USD 116 (ciento dieciséis 00/100 Dólares Americanos) aproximadamente.
- Alícuota del 13% (trece por ciento), en caso de que se dispusiera el incremento de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado 13% (trece por ciento), se elevará la alícuota establecida del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.
- Contra el Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes podrán imputar como pago a cuenta, la tasa que corresponda sobre el total de sus compras de bienes y servicios, contratos de obra o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza.

Citando al profesor Alvaro Villegas Aldazosa en la ponencia nacional de Bolivia: “Los Principios Tributarios ante las Nuevas formas de Imposición a la Renta” presentada en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que se realizaron el año 2008 en Isla de Margarita – Venezuela, quien en un muy buen trabajo realiza un acertado análisis del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, menciona entre otras características las siguientes:

1. Su nombre refleja exactamente el objeto o finalidad de su creación, cual es la de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado.
2. El mecanismo de deducciones es precisamente el elemento controversial que justifica la finalidad del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado y al cual debe su nombre.
3. El diseño estructural del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado contiene atributos como sencillez (recaudación a través de agentes de retención) y coherencia (coadyuva a la recaudación del Impuesto al Valor Agregado).
4. Adolece de serias fallas en los pilares más importantes: la progresividad y la eficacia.

Quizás mediante el siguiente gráfico se pueda explicar lo mencionado en el numeral precedente, el cual refleja la escasa participación del Impuesto Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en la recaudación interna en Bolivia.



Fuente: Servicio de Impuestos de Bolivia; Memoria Anual 2008 – [www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo)

#### I. ¿DESDE QUÉ MOMENTO SE ES CONSIDERADO RESIDENTE EN BOLIVIA?

Analizando el contenido de la Ley No. 843, norma tributaria boliviana sustantiva y el CTB norma tributaria boliviana adjetiva, no se encuentra insertado el concepto de residente, esto se debe a que Bolivia aplica el Principio de la Fuente, establecido en el artículo No. 21 de la Ley No. 843 de la siguiente manera:

*ARTICULO 21°.- En general, son ingresos de fuente boliviana aquellos 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 ingresos, 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.*

En base al contenido del artículo antes mencionado se puede evidenciar que los actos o hechos realizados en el territorio boliviano, que puedan producir ingresos, están alcanzados por el Poder Tributario del Estado Boliviano, de igual manera la norma de forma clara establece que carecen de importancia la nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo.

Si bien dentro de la legislación tributaria boliviana no existe el concepto de residente, el CTB establece la obligación de contar con un domicilio tributario, tal como se detalla a continuación:

*ARTÍCULO 37° (Domicilio en el Territorio Nacional). Para efectos tributarios las personas naturales y jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva.*

En caso que alguna persona natural o jurídica omitiera el deber de establecer domicilio tributario en el territorio nacional, la Administración Tributaria Bolivia puede presumir que el domicilio tributario se encuentra en el lugar donde ocurre el hecho generador, el CTB establece:

*ARTÍCULO 40° (Domicilio de los No Inscritos). Se tendrá por domicilio de las personas naturales y asociaciones o unidades económicas sin personalidad jurídica que no estuvieran inscritas en los registros respectivos de las Administraciones Tributarias correspondientes, el lugar donde ocurra el hecho generador.*

Igualmente cabe mencionar que a la fecha Bolivia ha suscrito Convenios para evitar la Doble Imposición con los siguientes países:

- República Federal de Alemania;
- República Argentina;
- Reino de España;
- República Francesa;
- Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte;
- Reino de Suecia;
- Comunidad Andina (Decisión 578).

Y con el fin de poder aplicar adecuadamente dichos convenios, resulta necesario incluir en la legislación boliviana, el concepto de residente para fines tributarios.

En base a todo lo antes mencionado se puede concluir que la legislación tributaria boliviana no contiene el concepto de residente, esto debido a su poca utilidad ya que en Bolivia, el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado aplica el Principio de la Fuente.

## **II. ¿ES CONVENIENTE NACIONALIZARSE EN BOLIVIA PARA OBTENER BENEFICIOS TRIBUTARIOS, SI LOS HUBIERE O SI FUERA NEGATIVO HACERLO?**

No tiene incidencia, como Bolivia aplica el Principio de la Fuente, no importa la nacionalidad, residencia y/o domicilio del responsable para América Latina, sujeto pasivo del Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado. Celebrado un

contrato laboral con una empresa boliviana, el tratamiento que recibirá es el mismo que un nacional boliviano, el artículo 20 de la Ley No. 843 establece que: *“Están sujetos al impuesto la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos. Se consideran de fuente boliviana los emolumentos, sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior.”*

### **III. ¿CUÁLES SON LOS INGRESOS QUE SE DEBEN DECLARAR EN LA ASIGNACIÓN DE CORTO PLAZO O DE LARGO PLAZO, SOLAMENTE LOS INGRESOS OBTENIDOS EN BOLIVIA O LOS INGRESOS DERIVADOS DE OTRAS ACTIVIDADES REALIZADAS FUERA DEL TERRITORIO BOLIVIANO?**

Tanto para la asignación de corto plazo (salud) como la asignación de largo plazo (jubilación), se debe declarar la totalidad de los ingresos por actividades realizadas en el territorio boliviano.

Con referencia a la asignación de corto plazo, el Código de Seguridad Social en su artículo No. 6 establece que: *“El Código de Seguridad Social es obligatorio para todas las personas nacionales o extranjeras, de ambos sexos, que trabajan en el territorio de la República y prestan servicios remunerados para otra persona natural o jurídica, mediante designación, contrato de trabajo, o contrato de aprendizaje, sean éstas de carácter privado o público, expresos o presuntos.”*

El mismo Código de Seguridad Social, en su artículo No. 13, inciso e) define el salario sobre el cual se debe cumplir con la asignación de corto plazo siendo este: *“Salario. - La remuneración total que percibe el trabajador sea empleado u obrero, empleado público, aprendiz o miembro de cooperativa de producción como retribución de su trabajo, cualquiera sea la especie, forma y modalidad de pago. Para efectos del presente Código se entiende igualmente por salario las retribuciones por concepto de trabajo extraordinario, suplementario o a destajo, comisiones, sobresueldos, gratificaciones, porcentajes, honorarios, bonos de producción, de antigüedad, de categorización, usufructo, uso y habilitación o cualquier otra remuneración accesorio, exceptuando el aguinaldo.”*

Con referencia a la asignación de largo plazo, la Ley de Pensiones establece la obligación que tienen las personas extranjeras que tengan relación de dependencia laboral en Bolivia, de realizar contribuciones al Sistema Integral de Pensiones<sup>2</sup>.

De igual forma el cumplimiento con las asignaciones de largo plazo se debe realizar sobre el total ganado por el dependiente<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Ley No. 065, artículo No. 2: El Sistema Integral de Pensiones, está compuesto por: a) El Régimen Contributivo que contempla la Prestación de Vejez, Prestación de Invalidez, las Pensiones por Muerte derivadas de éstas y Gastos Funerarios. b) El Régimen Semicontributivo, que contempla la Prestación Solidaria de Vejez, Pensión por Muerte derivada de éstas y Gastos Funerarios. . c) El Régimen No Contributivo, que contempla la Renta Dignidad y Gastos Funerales

#### **IV. ¿PUEDE LA COMPAÑÍA NN MANTENER AL ENCARGADO PARA AMÉRICA LATINA EN LA NÓMINA DE ESPAÑA Y RECONOCERME UN PAGO, A TIEMPO QUE LA COMPAÑÍA BOLIVIANA TAMBIÉN LO INCLUYE EN LA NÓMINA, DE SER ASÍ, SE DEBE DECLARAR Y PAGAR IMPUESTO EN BOLIVIA SOBRE LOS SALARIOS RECONOCIDOS EN LA NÓMINA EN ESPAÑA?**

Si es posible, por el Principio de Fuente establecido en la legislación tributaria boliviana, solo se debe tributar por los ingresos de fuente boliviana pactados en el contrato laboral boliviano, ya que solo están sujetos al Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado, la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el domicilio o residencia del sujeto pasivo del mismo.

En concordancia con lo antes mencionado, la Ley No. 843 en su artículo No. 21 establece que: *“En general, son ingresos de fuente boliviana aquellos 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 ingresos, 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.”*

Igualmente cabe mencionar que de acuerdo con la Ley General del Trabajo en Bolivia, solo el 15% (quince por ciento) de los trabajadores y su equivalente en la planilla de sueldos, de una empresa pueden ser extranjeros<sup>4</sup>, esto deberá considerarse al momento de incluir al responsable para América Latina en la planilla en Bolivia

#### **V. ¿UNA COMPENSACIÓN MEDIANTE “STOCK OPTION” POR EL DESEMPEÑO EN ESPAÑA Y EN BOLIVIA; COMO APLICA LA TRIBUTACIÓN EN BOLIVIA, SE DEBE PAGAR POR LA TOTALIDAD DEL “STOCK OPTION” O SOLO POR UNA PARTE?**

Por el Principio de Fuente establecido en la legislación tributaria boliviana solo se debe tributar en Bolivia por los ingresos de fuente boliviana, vale decir que si la compensación mediante “Stock Option”, está pactada como contraprestación a los

---

<sup>3</sup> La Ley de Pensiones establece el pago de las Contribuciones al Sistema Integral de Pensiones se debe realizar sobre el Total Ganado del dependiente. Las contribuciones que el Empleador deber retener y pagar en el Sistema Integral de Pensiones con destino al Fondo Solidario, adicionales a las existentes en el Seguro Social Obligatorio de largo plazo (10% del Total ganado), son: 1) El **Aporte Patronal** del tres por ciento (3%) del Total Ganado de cada uno de sus dependientes, que debe ser pagado mensualmente con recursos propios del Empleador. 2) El **Aporte Solidario del Asegurado** del cero coma cinco por ciento (0.5%) del Total Ganado de cada uno de sus dependientes, que debe ser retenido y pagado mensualmente por el Empleador. 3) El **Aporte Nacional Solidario** de los dependientes que perciben un Total Ganado superior a Bs. 13.000, en escalas variables que van desde el uno por ciento (1%) (5%) y (10%), que debe ser retenido y pagado mensualmente por el Empleador.

<sup>4</sup> Ley General del Trabajo, Artículo 3º: En ninguna empresa o establecimiento el número de trabajadores extranjeros podrá exceder del 15 por ciento del total y comprenderá exclusivamente a técnicos.

servicios prestados en España y Bolivia, solo estará alcanzada por el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado por los servicios prestados en Bolivia.

El “Stock Option” como contraprestación a los servicios prestados en Bolivia por el responsable de América Latina, está considerado como un ingreso gravable por el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado; la Ley No. 843 en su artículo No. 19, inciso d) establece que constituyen ingresos cualquiera fuere su denominación o forma de pago: *“Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.”*

Igualmente cabe aclarar que el tratamiento tributario que recibirán en Bolivia los dividendos que pueda producir el “Stock Option” estará también sujeto al Principio de Fuente establecido en la legislación tributaria boliviana, ya que si estos dividendos corresponden a sociedades no constituidas en Bolivia, no estarán alcanzadas por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas<sup>5</sup>.

## **VI. ¿EN BOLIVIA HAY IMPUESTOS A LAS NOMINAS Y APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL?**

En Bolivia no existen Impuestos a las Nóminas y existen aportes de la seguridad social tanto de largo plazo como de corto plazo.

Corresponden a la Seguridad Social de Corto Plazo:

- Aporte a la Caja de Salud que corresponda.

Corresponden a la Seguridad Social de Largo Plazo:

- Aporte Pro – Vivienda
- Cotización Mensual (Jubilación)
- Aporte Nacional Solidario
- Aporte Patronal Solidario
- Aporte Solidario del Asegurado
- Prima por Riesgo Profesional
- Prima por Riesgo Común

---

<sup>5</sup> Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplica en todo el territorio boliviano sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la Ley.

- Comisión

A continuación se detallan los montos que corresponden a cada uno de los aportes:

Contribuciones	Entidad Recaudadora	Empleador	Empleado
Seguro de Salud de Corto Plazo	Caja Nacional de Salud	10% del Total Ganado	---
Aporte Pro – Vivienda	Administradoras de Fondos de Pensiones	2% del Total Ganado	
Cotización Mensual (Jubilación)	Administradoras de Fondos de Pensiones	----	10% del Total Ganado (*)
Aporte Nacional Solidario	Administradoras de Fondos de Pensiones	----	1% TG – 13000 + 5% TG – 25000 + <u>10% TG – 35000</u>  (*)
Aporte Patronal Solidario	Administradoras de Fondos de Pensiones	3% del Total Ganado	---
Aporte Solidario del Asegurado	Administradoras de Fondos de Pensiones	---	0,5% del Total Ganado (*)
Prima por Riesgo Profesional	Administradoras de Fondos de Pensiones	1.71.% del Total Ganado	---
Prima por Riesgo Común	Administradoras de Fondos de Pensiones	---	1.71% del Total Ganado (*)
Comisión	Administradoras de Fondos de Pensiones	---	0,5% del Total Ganado (*)
TOTAL		16.71% del Total Ganado	12.71% del Total Ganado + el Aporte Nacional Solidario

Fuente: Elaboración propia.

(\*) El Empleador es responsable de actuar como agente de retención. Si el Empleador no realizase las retenciones requeridas por Ley, queda como responsable del pago de las mismas. A su propio costo.

## VII. ¿SE PUEDE PACTAR QUE UNA PARTE DE LA COMPENSACIÓN EN BOLIVIA, NO ESTÉ SUJETA A ESTAS CONTRIBUCIONES?

Esta figura no es posible, como se mencionó anteriormente en observancia al Principio de Fuente que aplica la legislación tributaria boliviana, están sujetos al Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos.

Para tal efecto, la Ley No. 843 considera ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago, entre otros: *“Los sueldos, salarios, jornales, sobre-sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.”*

**VIII. ¿AUN CUANDO EL ENCARGADO PARA AMÉRICA LATINA ESTARÁ RADICADO EN BOLIVIA, EL 40% (CUARENTA POR CIENTO) DEL TIEMPO EN EL AÑO ESTARÁ VIAJANDO Y DESARROLLANDO TRABAJO EN VARIOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA; EN BOLIVIA SE DEBE DECLARAR EL 100% DE LO RECIBIÓ O EL 60%?**

Por el Principio de Fuente establecido en la legislación tributaria boliviana, el responsable para América Latina, estará alcanzado por el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado por los Ingresos de Fuente Boliviana; si el responsable para América Latina obtiene ingresos que no sean de fuente boliviana, vale decir por servicios prestados en otros países, no deberá tributar en Bolivia por dichos ingresos.

De conformidad con el Decreto Supremo No. 24423 y con la finalidad que el responsable para América latina cumpla con la normativa migratorio boliviana, antes de ingresar al territorio boliviano deberá solicitar una Visa de Objeto Determinado<sup>6</sup> y posteriormente solicitar un permiso de permanencia<sup>7</sup>. Durante la vigencia de la permanencia, el responsable para América Latina no podrá abandonar el territorio nacional por más de 3 (tres) meses.

El plazo antes mencionado deberá ser observado por el responsable para América Latina la momento de prestar sus servicios en otros países.

**IX. ¿INDICAR SI SE PUEDE TOMAR VENTAJA DE ALGUNOS TRATADOS INTERNACIONALES DE TRIBUTACIÓN Y DE SEGURIDAD SOCIAL, QUE HAYA SUSCRITO BOLIVIA CON OTROS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA?**

Bolivia ha suscrito Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Prevención de la Evasión Fiscal, con la República Federal de Alemania, la República de Argentina, el

---

<sup>6</sup> La visa de Objeto Determinado permite una permanencia temporal en territorio nacional, que se establecerá en base a la actividad u objetivo que se pretende cumplir y hasta un máximo de 30 días, prorrogables hasta dos veces más.

<sup>7</sup> La permanencia temporal comprende una autorización para permanecer en el país hasta un máximo de dos años, renovables. Podrá ser concedida a los extranjeros que habiendo ingresado legalmente al territorio nacional así lo soliciten y puede ser ampliada al cónyuge e hijos del beneficiado.

Reino de España, la República Francesa, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el Reino de Suecia y es miembro pleno de de la Comunidad Andina, por lo que se encuentra vigente la Decisión No. 578.

De conformidad con el caso planteado, interesa revisar los convenios suscritos con la República Argentina, el Reino de España y la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

### **Convenio entre la República de Bolivia y la República Argentina para evitar la Doble Tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio.-**

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

Tal como indica Axel A. Verstraeten en el análisis que realiza en documento: *“El Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bolivia y Argentina”*<sup>8</sup> El Convenio Bolivia – Argentina está basado en el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina, de igual forma el mismo Verstraeten indica: *“El modelo de la CAN representaba lo que realmente necesitaban los países en vías de desarrollo, esto es, un CDI que respete el primer derecho de imponer tributos al país de la fuente.”*

Con referencia al caso planteado en el presente ejercicio, el responsable para América Latina, viajará con frecuencia a varios países de la región, uno de ellos puede ser la República Argentina, para tal efecto el Convenio Bolivia – Argentina en su artículo No. 13 prevé lo siguiente:

#### *Artículo 13º Rentas Provenientes de Prestación de Servicios Personales.*

*Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:*

*a) Las personas que presten servicios a un Estado Contratante, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese Estado, aunque los servicios se presten dentro del territorio del otro Estado Contratante.*

---

<sup>8</sup> Villegas Aldazosa Álvaro “TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO EN HOMENAJE AL PROFESOR ALFREDO BENITEZ RIVAS” Santa Cruz, UPSA, 2010.

*b) Las tripulaciones de buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliada la empresa.*

*c) Los miembros de Directorios, Consejos u Órganos Directivos, por actividades que efectuaren como tales, en uno de los Estados Contratantes para empresas domiciliadas en el otro Estado Contratante, que sólo serán gravables en este último Estado.*

El artículo precedente consagra el Principio de la Fuente anteriormente explicado, por lo que el responsable para América Latina, no deberá tributar en Bolivia por los servicios prestados en Argentina, es decir estos no podrán ser gravados en Bolivia.

Igualmente cabe mencionar que Bolivia desde el año 2009 cuenta con una Nueva Constitución Política del Estado<sup>9</sup> que la disposición transitoria novena establece que: *“Los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución.”*

En base a lo antes citado, resulta necesario mencionar que durante el año 1971 al año 1978, en Bolivia existió un gobierno *“de facto”* a la cabeza del General Hugo Banzer Suarez, durante dicho periodo de tiempo el Convenio Bolivia – Argentina fue suscrito y ratificado.

Dado que el Convenio Bolivia – Argentina fue suscrito y ratificado por un gobierno *“de facto”* podría interpretarse que el mismo es contrario a la Constitución Política del Estado, por lo que su vigencia no está plenamente asegurada.

### **Convenio entre la República de Bolivia y el Reino de España para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.-**

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

El Convenio Bolivia – España está basado en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

---

<sup>9</sup> La nueva Constitución Política del Estado fue publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia el 7 de febrero de 2009.

Con referencia al caso planteado sobre el responsable para América Latina, siendo este de nacionalidad española y dado que prestará sus servicios en Bolivia, el Artículo 15 del Convenio Bolivia – España establece:

*Artículo 15. Servicios personales dependientes.*

*1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en este último Estado.*

*2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, si:*

*a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, durante más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o finalice en el año fiscal considerado, y*

*b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y*

*c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.*

*3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*

Los comentarios al artículo No. 15 realizados por la OCDE<sup>10</sup> establecen claramente que: *“la regla general aplicable a la imposición del trabajo dependiente (con excepción de las pensiones) según la cual dicha renta puede someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejerce efectivamente.”*

En base a lo antes mencionado: (acá falta algo o es correcto que pase al subtítulo de la decisión 578?)

### **Decisión No. 578 de la Comunidad Andina, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.-**

La Decisión No. 578 de la Comunidad Andina fue publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1.063 del 5 de mayo de 2004, la Decisión establece a los países miembros el régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y de igual manera deroga la Decisión No. 40.

---

<sup>10</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión Abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, Julio 2005.

La Decisión No. 578 al igual que su predecesora la Decisión No. 40, consagra el Principio de exclusiva y excluyente jurisdicción tributaria territorial, desterrando la posibilidad de aplicar los principios de domicilio y/o residencia.

Con referencia al caso planteado sobre el responsable para América Latina, dado que prestará sus servicios en diferentes países de la región, el Artículo 13 de la Decisión No. 578 establece:

***Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales***

*Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:*

*a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.*

*b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.*

Si los servicios que realiza el responsable para América Latina son prestados en: Colombia, Ecuador y Perú solo podrán ser gravados en el país donde efectivamente se presten los servicios, es decir no estarán alcanzados en Bolivia por el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado.

**Convenios de Seguridad Social.-**

En materia de Convenios de Seguridad Social, a la fecha Bolivia ha suscrito el Convenio Multilateral Iberoamericano de Seguridad Social con el Reino de España, lo que permitirá la suma de los periodos de cotización laboral en ambos países. Aun no está ratificado por la Asamblea Legislativa Plurinacional (Congreso)<sup>11</sup>, requisito constitucional exigido para entrar en vigencia.

---

<sup>11</sup> Constitución Política del Estado, Artículo 158. I. Son atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, además de las que determina esta Constitución y la ley: 14. Ratificar los tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo, en las formas establecidas por esta Constitución.