

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

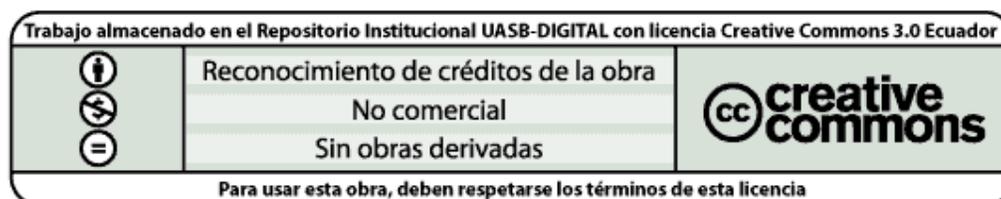
Área de Derecho

Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad
Internacional

**Problemática conceptualización de la residencia para efectos
tributarios en los Estados miembros de la Comunidad
Andina: el caso de las personas físicas**

Hólguer Rodrigo Altamirano Pérez

Quito, 2016



Yo, Hólguer Rodrigo Altamirano Pérez, autor de la tesis intitulada “**Problemática conceptualización de la Residencia para efectos tributarios en los Estados Miembros de la Comunidad Andina: el caso de las personas físicas**” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 28 de Septiembre 2016

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

*Problemática conceptualización de la Residencia para efectos
tributarios en los Estados Miembros de la Comunidad Andina:
el caso de las personas físicas*

Autor: Hólguer Rodrigo Altamirano Pérez

Tutor: Dr. Gustavo Guerra Bello

Quito – Ecuador

RESUMEN

Este trabajo fue elaborado para comprender el Poder que ostenta un Estado para imponer su voluntad por medio del gobernante a los ciudadanos incluso por vía coercitiva justificado en la soberanía que al interior posee para determinar las relaciones tanto jurídicas, económicas como tributarias. Para gozar de legitimidad en el uso de la potestad tributaria, la Constitución establece las normas de convivencia social básicas y por sobretodo cobija el Principio de Reserva de Ley otorgando a la Asamblea Nacional la facultad para ser la única que pueda crear, modificar o suprimir tributos y concediendo además derivación de poder a los Gobiernos Municipales para poder hacerlo de forma similar pero únicamente para tasas y contribuciones.

Siguiendo la investigación, se plantea el análisis referente al entendimiento de la residencia y del domicilio enfocado en el caso ecuatoriano a la revisión desde el campo civil, político y tributario para comprender el alcance en cada aspecto mencionado de mucha importancia al momento de establecer alguna reforma tributaria por cuanto quienes van a ser los llamados a contribuir son las personas naturales que sean alcanzadas por la ley y también las sociedades a las cuales la norma les imponga la obligación de tributar. Esto ya permite determinar el alcance que va a tener el presente trabajo, es decir con respecto a las personas naturales o físicas.

Finalmente la presente tesis muestra un análisis comparativo en los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones referente al domicilio y residencia fiscal considerando aspectos muy importantes de los Códigos Civiles y Tributarios de cada uno de ellos para enriquecer el contenido y presentar nuevos niveles comparativos con el objetivo de entender las principales diferencias y semejanzas en las legislaciones internas de Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia. En esta misma línea, presento dos casos referentes a la Decisión 578 que ayudarán de mejor manera a complementar el entendimiento de la norma que rige la Comunidad Andina de Nacionales actualmente vigente y muy discutida por tener su base en el Criterio de la Fuente al momento de determinar el gravamen de una renta. Se puede entonces tener un criterio amplio sobre la norma que considera el domicilio y la residencia para efectos no solo tributarios sino incluso civiles donde las semejanzas y diferencias pueden mostrarnos ciertos aspectos cuantitativos característicos de cada legislación de los Países Miembros.

Agradecimiento

Expreso mi más sincero agradecimiento al doctor Gustavo Guerra, docente universitario y director de la presente tesis, que con sus conocimientos ha apoyado a este trabajo hasta su culminación con éxito.

Dedicatoria

A Dios primeramente, a mis padres Blanquita y Hugo, a mis dos hermosos hijos Heliana Isabella y Allan David que han servido de inspiración para llegar hasta el final de este trabajo en momentos donde siempre han estado a mi lado.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION.....	9
CAPITULO I.....	11
1. LA JURISDICCION TRIBUTARIA EN ECUADOR.....	11
1.1 La Potestad Tributaria desde el Derecho Constitucional	11
1.1.1 La Constitución como Fuente de Poder Absoluto	13
1.1.2 La Soberanía	14
1.1.3 Los Límites al Poder del Estado	15
1.1.4 Los Tratados Internacionales: ¿una forma de compartir la potestad tributaria?	17
1.1.5 Análisis de la Potestad Tributaria del Ecuador.....	18
1.2 Principios Constitucionales que regulan el Régimen Tributario	22
1.2.1 Principio de Generalidad.	22
1.2.2 Principio de Progresividad	22
1.2.3 Principio de Eficiencia	22
1.2.4 Principio de Simplicidad Administrativa	23
1.2.5 Principio de Irretroactividad.....	23
1.2.6 Principio de Equidad	23
1.2.7 Principio de Suficiencia Recaudatoria	24
1.3 Los Sujetos de la Potestad de Imposición.....	24
1.3.1 El Sujeto Activo del Tributo.....	24
1.3.2 El Sujeto Pasivo del Tributo.....	25
1.4 La sujeción fiscal	25
CAPITULO II	27
2. LA RESIDENCIA EN EL AMBITO TRIBUTARIO ECUATORIANO	27
2.1 Naturaleza del concepto de Residencia y su vinculación al domicilio.....	27
2.2 Implicaciones civiles, políticas, jurídicas y tributarias de la Residencia	29
2.2.1 Implicaciones Civiles de la Residencia y Domicilio	29
2.2.2 Implicaciones Políticas.....	34
2.2.3 Implicaciones Jurídicas	35
2.2.4 Implicaciones Tributarias e importancia del domicilio.....	39
CAPITULO III.....	45
3. ANALISIS DE LOS REGIMENES TRIBUTARIOS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN DE LA RESIDENCIA FISCAL.....	45
3.1 Análisis Económico de la Comunidad Andina CAN.....	45
3.1.1 Producto Interno Bruto.....	45

3.1.2 Balanza Comercial de la CAN.....	47
3.1.3 Remesas.....	51
3.1.4 Tráfico Aéreo Internacional de personas.....	52
3.1.5 Presión Fiscal.....	53
3.2 Análisis de la Decisión 40 y 578	54
3.3 Breve revisión de la Normativa de “La Decisión 40”	56
3.4 La Transición de la Decisión 40 a la Decisión 578	57
3.5 Análisis Comparado del Impuesto a la Renta de Personas Naturales Residentes y No Residentes en la CAN y la Decisión 578.....	59
3.5.1 Tributación de Personas Naturales No Residentes	59
3.5.2 Tributación de Personas Naturales Residentes	65
3.6 Legislación Comparada de la Residencia Fiscal, un enfoque desde la Normativa Tributaria y Civil en los Estados Miembros de la CAN.....	68
3.6.1 Análisis Comparado del Impuesto a la Renta.....	68
3.6.2 Análisis Comparado de los Códigos Civiles de los países de la CAN..	75
3.6.3 Análisis Comparado de los Códigos Tributarios de los países de la CAN	79
3.7 La Residencia: semejanzas y diferencias en los países de la C.A.N.	84
3.8 Principales problemas de la conceptualización de residencia	85
3.9 Casos prácticos aplicados de Impuesto a la Renta en la C.A.N.	88
CAPITULO IV	93
4. Conclusiones	93
5. Recomendaciones	97
BIBLIOGRAFÍA.....	98

INTRODUCCION

La soberanía de un Estado le permite usar su Poder Tributario para captar las rentas de los Residentes y No Residentes en pos de financiar el presupuesto público, por lo tanto las legislaciones de los diferentes países buscan normar los alcances de las actividades económicas de las personas naturales sobre todo ahora donde la globalización ha permitido que nuevas formas de comercio aparezcan, nuevas figuras como el Teletrabajo antes no conocida pero que hoy han permitido simplificar las relaciones entre Estados, por lo tanto el exigir a través de la legislación interna normar el apareamiento de un nuevo hecho generador solamente se puede aplicar si se demuestra que no pueden haber situaciones distorsionadoras que configuren una transgresión fiscal.

Por lo tanto el presente trabajo recopila aspectos importantes que destacados autores e incluso destacados docentes de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional hacen al respecto de la configuración del Poder de los Estados en su normatividad interna y por consiguiente a nivel supranacional su limitación frente al Derecho Internacional que prevalece sobre toda norma nacional y más aún si se trata como veremos más adelante de la Norma Comunitaria, ésta prevalece con mayor razón y entonces resulta importante analizar estos aspectos frente al Principio de Reserva de Ley que se establece en cada Estado, ya que el Derecho Comunitario podría poner en peligro el mencionado principio según el alcance de su normativa.

El primer Capítulo denominado *La Jurisdicción Tributaria en Ecuador*, trata precisamente de la revisión de la Soberanía de los Estados y como consecuencia la aplicación del Poder Tributario sobre las personas naturales y extranjeras, así también se advierte la revisión de los Principios Constitucionales que determinan el Régimen Tributario del Ecuador y el análisis de los sujetos pasivos de la obligación tributaria que me permitirán abordar el aspecto teórico referente a la Sujeción que realiza el Estado sobre sus nacionales en forma obligatoria para efectos no solamente fiscales sino civiles y legales.

El segundo Capítulo al que lo he denominado *La Residencia en el ámbito Tributario Ecuatoriano* presenta un análisis de la definición de Residencia y Domicilio

muy usados en forma indistinta en las diferentes legislaciones, adicionalmente contiene las implicaciones civiles, políticas y jurídicas de dichos conceptos como una forma de entender en la Legislación Ecuatoriana las diferentes presentaciones que se establecen del Domicilio. Posteriormente este capítulo trata la Residencia en el ámbito tributario realizando una breve descripción de este concepto reformado en la ley.

En el tercer Capítulo, llamado *Análisis de los Regímenes Tributarios de la Comunidad Andina de Naciones CAN de la Residencia Fiscal*, presento un análisis económico de los principales indicadores como: Producto Interno Bruto, Balanza Comercial, Remesas, Tráfico Aéreo y Presión Fiscal de los Países Miembros y posteriormente una revisión de la Decisión 578 conocida como “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” la que es norma Comunitaria que rige las relaciones comerciales e impositivas de los países miembros como son: Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia. Esta Decisión reemplazaría a la Decisión 40 que nació como un instrumento para prevenir la Doble Tributación compuesta de dos Anexos para normar las relaciones entre los Estados Miembros y también las relaciones con los demás Estados, pero luego de entrar en vigencia casi con diez años de demora, su aplicación fue reducida por la presión que ejercen los países exportadores de capitales que buscan negociar los términos comerciales en función del modelo de residencia conocido como Modelo OCDE. Este capítulo contiene el análisis de los principales artículos de la Decisión 578 referente a las personas naturales, así como dos casos que permiten ver la aplicación de la renta bajo el Criterio de la Fuente y contiene un análisis comparativo de las legislaciones principales en materia de residencia y domicilio, según la norma de sus respectivos países sobre el Impuesto a la Renta, el Código Civil y el Código Tributario para tener ciertas bases importantes respecto al alcance de estos términos.

Finalmente, en el cuarto Capítulo presento *las conclusiones y recomendaciones* a las que he llegado a través del proceso de investigación y que pongo a consideración de la comunidad estudiantil como material de consulta sobre todo a quienes se interesan por el tema de los Convenios de Doble Tributación en especial a aquel que nuestro país es parte y por el que he decidido realizar este estudio comparativo, la Decisión 578 como norma suprema de la Comunidad Andina de Naciones CAN.

CAPITULO I

1. LA JURISDICCION TRIBUTARIA EN ECUADOR

1.1 La Potestad Tributaria desde el Derecho Constitucional

Resulta interesante empezar la investigación comprendiendo el significado de la palabra Poder como tal, este “proviene del latín *posere* que significa: facultad, habilidad, posibilidad o capacidad para realizar una acción”¹ y visto jurídicamente significa el otorgamiento de derechos hacia una persona.

Gramaticalmente al Poder se lo considera como el “dominio, el control, el imperio, la facultad, el instrumento o la capacidad que tiene alguna persona o Institución para ordenar o imponer.”²

Es por eso que el poder ha sido objeto de innumerables luchas entre las clases sociales por tenerlo, además porque al mismo le acompaña el dominio y el sometimiento lo cual significa obediencia de los dominados incluso utilizando la represión en el caso de ser necesario, así la historia ha sido testiga.

El tipo de Estado en el que se pretende coexistir gira alrededor del poder a manera de balanza, ya que si la misma otorga poder hacia la izquierda se concentrará el mismo hacia el ser humano de acuerdo a la teoría, mientras que si el poder es conducido al otro lado de la balanza, el capital primará respecto a los otros factores de la producción. Sin duda que muchos querrán un equilibrio entre estos, más sin embargo creo que el equilibrio es corto porque el peso siempre va a cualquiera de las dos orillas.

Si revisamos un acontecimiento histórico muy importante nos permitirá entender la importancia del Poder. La Revolución Francesa de junio de 1789 determinó la abolición del régimen monárquico absolutista cuya característica era la concentración de poder y riqueza donde el Rey Luis XVI lo ostentaba y era compartido junto a la Iglesia que tenía el carácter de influyente que cambió tras la Declaratoria de los Derechos del hombre y de los ciudadanos acabando con una etapa de despilfarro

¹ Definición tomada de: <http://concepto.de/poder/>

² Tomado de la Real Academia de la Lengua Española: <http://dle.rae.es/?id=TU2nLT0>

de recursos y acumulación de poder en los nobles franceses más sin embargo “*la Revolución Francesa no tuvo por finalidad acabar con la monarquía, sino limitar el poder del monarca*”³.” (Ecuador Tribunal Constitucional ; 2007, 268-269)

Por lo mencionado vemos que acumular poder genera corrupción y desmedro hacia los más débiles que en el caso francés tuvo que someter a sus reyes para conseguir quebrar la figura del poder en pocas manos.

De forma similar Osvaldo Soler menciona que “*El derecho impone sus reglas y a ellas deben obedecer tanto los particulares como el Estado.*” (SOLER 2003, 25) Sin duda que el Derecho establece o bien el equilibrio o el desbalance del poder en las leyes que se aprueban para la convivencia social, por lo que es importante considerar según Juan Carlos Mogrovejo⁴ que *la soberanía es la que legitima el poder* y este último puede ser concebido para el caso fiscal como poder tributario o potestad tributaria en este ámbito, la similitud se la considera valedera.

De acuerdo a la opinión de Mogrovejo el Estado “*tiene la capacidad jurídica para imponer*⁵ *tributos,*” (MOGROVEJO JARAMILLO 2006) y obliga al pago del mismo sin ninguna clase de autorización o consentimiento de la ciudadanía.

Debido al avance de las relaciones comerciales de los Estados, su economía requiere de ingentes recursos para sostenerla, por lo tanto necesita de una fuente que le provea sostenidamente de los mismos como son los Tributos. El uso de los recursos varias veces cuestionado pone en duda si es necesario o no más tributos, el fin como lo menciona Dávila sería el bien común pero en la práctica no se cumple sino que se evidencian en varios países juicios por corrupción y peculado.

³ El poder soberano lo ejerce el Monarca, y de acuerdo a su voluntad se establecían los derechos de los ciudadanos, el primero concentraba todo el poder y utilizaba a la ley como su instrumento y podía modificarla o derogarla si quería pero era necesaria para este. (Ecuador Tribunal Constitucional ; 2007)

⁴ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Análisis de la constitucionalidad del poder tributario municipal contemplado en la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2006), 11.

⁵ Varios son los sinónimos de imponer como los siguientes: obligar, implantar, aplicar, castigar, intimidar, amedrentar, gravar, cargar, consignar, dominar, imperar, prevalecer, cargar, coaccionar, infligir, obligar, someter.

Para Dávila: “resulta necesario realizar un análisis de la forma en que se viene ejerciendo la Potestad Tributaria en nuestro país, ya que muchas veces, por la urgencia económica, y la necesidad de cubrir vacíos en el presupuesto del Estado, nuestro legislador se deja guiar por el afán de lograr mayores ingresos al Tesoro Público, ejerciendo la Potestad Tributaria deliberadamente, preocupándose más por cuánto se recauda, antes que observar cómo se recauda, pasando muchas veces por encima de los principios constitucionales que deben delimitar y condicionar dicho ejercicio.” (DAVILA CHAVEZ 2007, 234) Por ejemplo en nuestro país el Impuesto a la Salida de Divisas ISD pasó a ser de regulador a recaudador siendo el tercero que contribuye a los Ingresos Tributarios y desnaturalizando su originalidad. (Ver anexo 1)

De lo mencionado anteriormente, podemos resumir que el poder tributario otorga al Estado la capacidad de crear tributos, su gestión y recaudación tienen su origen y legitimación en la ley suprema que es la Constitución y por los principios constitucionales se regula, esto con la finalidad de obtener recursos económicos donde “el carácter o finalidad fiscal o extra fiscal queda en segundo plano.”⁶

1.1.1 La Constitución como Fuente de Poder Absoluto

Mogrovejo analiza la vinculación del poder con la ley e indica que “*el poder o potestad tributaria debe estar legitimada y reconocida mediante fuente primaria que es la Constitución.*” (MOGROVEJO JARAMILLO 2006, 14-15).

Esto es importante y hay que considerar que quien otorga el poder es el pueblo en las urnas y la Constitución es la materialización de esa voluntad, considerando así el valor de esto como “una norma jurídica fundamental, proveniente de la intención popular, a través del poder constituyente. Es una de las primeras expresiones jurídicas normativas que busca vincular al Estado con los ciudadanos, para regular el poder del mismo. La Constitución es considerada como la primera fuente de Derecho.” (Academia de la Magistratura República del Perú 2009)

⁶ Gustavo Guerra, profesor de la Maestría de Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional de la Universidad Andina Simón Bolívar, tomado en mis apuntes de la materia de Modelo de Convenios para evitar la doble imposición.

En la Carta Magna se establecen los deberes y derechos de las personas y por lo tanto de la que se derivarán las demás normas encuadrándose para que gocen de legitimidad como lo considera Gil Barragán Romero, “el principio de supremacía de la Constitución es la más eficiente garantía de la libertad y la dignidad de un individuo, al imponer a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la ley fundamental.” (BARRAGAN ROMERO 2003)

1.1.2 La Soberanía

En clases recuerdo que el Dr. César Montaña hablaba que en la soberanía había una regla básica, “los estados son independientes”, donde hay unos estados más poderosos que otros y por ende con mayor soberanía otorgada desde el pueblo. Así mismo recalca que el Estado podía organizarse, decidir y regular libremente en función del poder para ejercer su soberanía, que se refleja en dictar y aplicar la ley impuesta incluso a la fuerza en el territorio o jurisdicción⁷ a su voluntad.

El poder del Estado se relaciona a la soberanía dentro de su territorio⁸ o jurisdicción como *supremo y exclusivo*. “El Estado, como organización territorial soberana, es creador supremo de las normas y tiene el monopolio del poder de coacción física legítima, la última ratio de todo poder.” (MONTAÑO GALARZA 2006, 60-61).

Lo que significa su influencia en las normas internas pero deja sentado que tiene libertad para decidir a nivel internacional lo cual en mi criterio si presenta un problema y es el poder propio de un estado más grande y poderoso que otro donde la imposición jugará un papel superior así lo determina Heller al decir “que el Estado es una unidad territorial decisoria universal y efectiva, tanto en su interior como hacia el exterior” (MONTAÑO GALARZA 2006, 63).

⁷ Al hablar de jurisdicción, el Dr. César Montaña menciona en su obra Manual de Derecho Tributario Internacional: “la jurisdicción es un aspecto o atributo de la soberanía, coexistente, que consiste en el ejercicio del poder soberano estatal por medio de sus órganos de gobierno (Legislativo, Ejecutivo, Judicial), que se destaca por ser excluyente de la potestad de otros estados.” Págs. 59-60

⁸ El territorio representa para el Estado un elemento esencial sin el cual no se puede hablar de Estado, para mayores detalles consultar la obra:
MONTAÑO GALARZA, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006

De acuerdo a la revisión de estos conceptos podemos ver la autoridad que manifiesta el Estado a nivel interno y a nivel externo se limita su posición donde comienza el de otro Estado. La soberanía y poder lo ostenta el Estado por medio del gobierno mediante la votación popular en las urnas⁹.

Julio César Trujillo en una nueva cita de Montaña indica dos significados que le da a la palabra soberanía:

- a) Es la fuente primigenia del poder (cuya génesis está en el pueblo)
- b) Cualidad del Estado que significa que no está sujeto a ninguna autoridad superior, lo que equivale a “independencia”¹⁰

Esto corrobora lo citado en los párrafos precedentes, pero como veremos más adelante se puede someter a un Estado cuando forma parte de una Organización Internacional del cual otros también son parte y la decisión común prevalece aun cuando no le sea conveniente al primer Estado soberano e independiente.

A nivel interno el Estado somete a sus nacionales a sus órdenes y su dominio por el poder que ostenta y sobre ello Trujillo además menciona que “puede usar la coacción sobre quienes están sometidos a su poder, lo cual es sinónimo de supremacía.¹¹” (MONTAÑO GALARZA 2006, 65).

1.1.3 Los Límites al Poder del Estado

Los límites del poder deben ser claros y precisos y establecerse en norma primaria esto es que se consagren a través de los principios de la propia Carta Magna determinándose así un límite jurídico obligatorio para el Estado frente a los ciudadanos para evitar abusos desmesurados por parte del primero y esto debe ser parte del Principio de Reserva de Ley.

⁹ El poder originario se encuentra en la Asamblea (parlamento) que puede ser compartido por los gobiernos autónomos y los municipios que son herederos del poder derivado.

¹⁰ *Independencia* “es la denominación genérica que se aplica en la terminología jurídica referente a la teoría sobre los elementos constitutivos del Estado, para definir una de las condiciones esenciales que debe reunir el elemento gobierno o poder”. Definición extraída del siguiente enlace web:

<http://www.derechoecuador.com/servicio-al-usuario/diccionario-juridico/diccionario-juridico--de-?l=I>

¹¹ En un sistema jurídico, la supremacía constitucional significa que “la Constitución es la norma que denominamos fundamental, que está en la cúspide o por encima de las demás normas jurídicas.” Esta definición puede consultarse en: <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=1496>

Para Juan Martín Queralt¹² los posibles límites al poder del Estado son:

- a) Las directamente derivadas del texto constitucional y que se refieren a la materia tributaria.
- b) Aquellas basadas en los principios generales que rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio.
- c) Las que son derivadas de la pertenencia del Estado a la comunidad internacional, hablamos entonces de los tratados internacionales

Al decir de José Vicente Troya, la potestad tributaria produce una situación de subordinación de los administrados frente al Estado, a nivel nacional e internacional se deben establecer límites al poder, así nace a nivel internacional la potestad de cada estado para evitar excesos. Troya destacado autor de varios libros al respecto, deja sentada la necesidad de establecer limitantes al uso del poder estatal.

La potestad tributaria doctrinariamente es ilimitada. A pesar de ello existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. *Los primeros se dan por la existencia de los estados que ejercitan sus potestades y los jurídicos atienden a normas del propio sistema jurídico.* (TROYA JARAMILLO y SIMONE LASSO 2014, 125)

Adicionalmente, Osvaldo Soler menciona que “la potestad en materia tributaria no implica el quebrantamiento del derecho, debiendo ejercitarse con adecuación a ciertos límites a fin de no caer en la arbitrariedad.” (SOLER 2003, 65) Muy cierto lo que Soler indica porque lo opuesto al Derecho se considera arbitrariedad, donde la violación a la norma constitucional es lo característico en un Estado concentrador de poder sin limitación a su actuación y menos aún sin control sobre el uso de los recursos recaudados con los tributos clásicos o mediante el apareamiento de uno nuevo.

Para corregir el problema de un exceso de poder, se establecen límites al Poder del Estado, “*como fórmula de garantía de los derechos de las personas.*” (Ecuador Tribunal Constitucional ; 2007, 269) El Tribunal Constitucional es el encargado del Control Constitucional de las leyes, normas y reglamentos que atenten contra la Carta

¹² MONTAÑO GALARZA, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006

Magna y declararlos inconstitucionales ahí se ventilan las acciones en derecho que puedan garantizar la debida aplicación de la normativa ecuatoriana.

1.1.4 Los Tratados Internacionales: ¿una forma de compartir la potestad tributaria?

El ejercicio de la potestad tributaria en el ámbito internacional sigue teniendo como fundamento la voluntad de los estados (TROYA JARAMILLO y SIMONE LASSO 2014, 96), aunque es un tema aún en discusión ya que como menciona José Vicente Troya en su libro *Manual de Derecho Tributario*, los Tratados Internacionales son fuente normativa del derecho tributario y para ser válidos se necesita de la aprobación de la Asamblea Nacional y del Control de Constitucionalidad del Tribunal Constitucional.

La aplicación de los Convenios y Acuerdos Internacionales, no significa la renuncia a la potestad, ejemplo válido de ello es la Comunidad Andina de Naciones que se encuentra investida de potestad tributaria e integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú y ha expedido normas como la Decisión 40 y la Decisión 578.¹³ Lo mencionado determina el nacimiento del Derecho Comunitario¹⁴ por sobre la norma nacional como lo menciona Gabriel Casado Ollero en la obra de Troya en tres aspectos importantes: *la potestad de establecer tributos propios, los límites¹⁵ de los tratados y como incidir en el ordenamiento tributario de los Estados miembros.*

El poder tributario¹⁶ del Estado puede ser ejercido en los niveles nacional y subnacional pero a nivel internacional o supranacional, debe compartirlo frente a las

¹³ Resumen preparado de los comentarios del Dr. Troya del Manual de Derecho Tributario pág. 96-97

¹⁴ “El Derecho Comunitario constituye un nuevo ordenamiento jurídico que se diferencia del Derecho Internacional en dos puntos importantes: En primer lugar, el Derecho Internacional clásico es un derecho de cooperación, mientras que el ordenamiento comunitario es un derecho de integración. Además, el Derecho Internacional es básicamente un derecho de carácter convencional, mientras que el Derecho Comunitario, aunque tiene su origen en los Tratados fundacionales, es desarrollado a través de la actividad normativa de sus instituciones que ejercen una verdadera potestad legislativa que da lugar al Derecho Comunitario derivado.” Tomado de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-comunitario/derecho-comunitario.htm>

¹⁵ Para César Montaña, la suscripción de tratados internacionales en materia tributaria para dar nacimiento a un proceso de integración, produce una auto-limitación de la soberanía.

¹⁶ Para Giuliani Fonrouge, el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, para mayores detalles referirse a la obra Derecho Financiero Vol. I 5ta. Edición de 1993, páginas 295-296.

otras naciones, así se evidencia en La Comunidad Andina de Naciones CAN que tiene potestad tributaria y expide normas de Derecho Comunitario que prevalecen sobre el Derecho Nacional y cuyo objetivo es impulsar la integración política, cultural y económica de la región andina.

Al igual que Vicente Troya, Montaña¹⁷ rescata los atributos del poder tributario que encierran la misma cuando menciona que es “abstracto, permanente e irrenunciable y en principio indelegable y legal.”¹⁸ Para Troya el elemento adicional **abstracto** es porque permite la imposición de los tributos a los contribuyentes como manifestación de poder. Si adicionamos a este análisis el aporte de Sonia Dávila enriquecemos el estudio de la Potestad Tributaria, para ella un elemento primordial y principal es *el carácter originario* que le da la soberanía.

1.1.5 Análisis de la Potestad Tributaria del Ecuador

“La ley es una declaración de la voluntad soberana que manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite.” (CONGRESO NACIONAL DEL ECUADOR 2005)

La Constitución es la que contiene el fundamento organizacional del Estado, en su artículo 1 se establece la soberanía del mismo y su autoridad: “*El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo¹⁹, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución.*” (Asamblea Nacional del Ecuador 2008)

Al respecto Torres del Moral complementa este análisis al indicar: que “la Constitución es la norma fundamental o superior de un ordenamiento jurídico, por lo

¹⁷ MONTAÑO GALARZA, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006 Pág. 77

¹⁸ Esta posición es compartida también por Rodolfo Spisso acerca de los elementos del poder tributario.

¹⁹ La Constitución del Ecuador del año 2008 establece en el Título IV Participación y Organización del Poder la participación en el poder así como las cinco Funciones que el Estado ejerce en el Territorio y que ostentan poder sobre los ciudadanos.

que las leyes ordinarias, subordinadas a ella jerárquicamente, deben ajustarse a sus prescripciones. Esta supremacía significa que la ley ordinaria debe ser conforme al texto constitucional, de forma que una ley contraria a la Constitución no debe aplicarse, y que debe existir un organismo que permita determinar la constitucionalidad de las leyes y declarar la nulidad o la no aplicación de las que vulneran la Constitución”. (TORRES DEL MORAL 1998).

El Código Civil Ecuatoriano en su *artículo 3* indica: “solo al legislador toca explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio.”²⁰ Es así que el Estado a través de su Función Legislativa se enviste de poder y “regula la potestad tributaria o poder tributario, la cual es una de las manifestaciones del *imperium* o soberanía de los estados.” (TROYA JARAMILLO y SIMONE LASSO 2014, 93)

Entonces la Constitución concede tal potestad en su artículo 120 numeral 7 en los siguientes términos: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. La iniciativa para el tema de los Impuestos le corresponde al Ejecutivo.”²¹

De manera similar el artículo 264 numeral 5 asigna potestad derivada a los Gobiernos Municipales para “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.²²

El artículo 305 menciona: “La creación de aranceles y fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”²³ otorgando cierto poder al Presidente de la República para controlar y regular la política comercial.

No podemos dejar de citar al artículo 424 de la Constitución que nos menciona: “*La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener*

²⁰ Tomado de: http://www.logrono.gob.ec/wp-content/uploads/2016/06/codigo_civil.pdf

²¹ Tomado de: http://cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/2013/06/constitucion_2008.pdf

²² *Ibíd.*, p. 68.

²³ *Ibíd.*, p. 77-78.

conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.” (Asamblea Nacional del Ecuador 2008)

La jerarquía de las normas donde la Constitución es la cabeza normativa se establece en el artículo 425 con ayuda de la pirámide de Kelsen²⁴ donde la obediencia es una obligación y el respeto a la norma una condición innegable. (Ver gráfico 1)

Gráfico 1

Jerarquía de las Normas en la Legislación Ecuatoriana



Fuente: Constitución del Ecuador, 2008

Elaborado por: El autor

La distribución territorial de la Potestad Tributaria²⁵ se clarifica al crearse el Código Orgánico de División Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD²⁶ con vigencia a partir del 19 de octubre de 2010 donde se hace un reconocimiento de potestades tributarias por medio de la división territorial donde identifica la competencia de los Gobiernos Autónomos Descentralizados²⁷ o GAD'S y los clasifica de acuerdo al cuadro 1:

²⁴ http://www.alfonsozambrano.com/nueva_doctrina/23102011/ndp-teoria_piramide_kelsen.pdf

²⁵ Sonia Dávila menciona que el poder de imperio puede coexistir con gobiernos regionales y locales y por ende con poder en sus respectivos territorios.

²⁶ Mogrovejo sostiene que la potestad tributaria normativa está en relación directa con la organización territorial del Estado y reconoce cuotas de poder tributario a los Consejos Provinciales y Municipios.

²⁷ El Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, menciona en el Art. 28 los Gobiernos Autónomos que componen cada circunscripción territorial.

Cuadro 1

Poder Derivado a las Administraciones Seccionales y de Excepción

Gobierno Autónomo Descentralizado:	COOTAD / Art.	Corresponde a:	Servicios que preste:	Obras que ejecute:	Puede Exonerar:
<i>Regiones</i>	Art. 34	Consejo Regional	Tasas	Contribuciones Especiales Mejora	----
<i>Provincias</i>	Art. 47	Consejo Provincial	Tasas	Contribuciones Especiales Mejora	----
<i>Cantones o Distritos Metropolitanos</i>	Art. 55, Art. 57	Gobierno Municipal	Tasas	Contribuciones Especiales Mejora	Si
<i>Parroquias Rurales</i>		--	---	---	----
Régimen Especial					
<i>Distritos Metropolitanos Autónomos Descentralizados</i>	Art. 87	Consejo Metropolitano	Tasas	Contribuciones Especiales Mejora	Si
Otras Instituciones					
<i>Instituciones de Derecho Público</i>	* Art. 287		Tasas	Contribuciones Especiales Mejora	----

Fuente: Código Orgánico de Organización Territorial, COOTAD

* Constitución 2008, Ecuador

Elaborado por: El autor

Los recursos que los gobiernos seccionales consiguen para financiar su presupuesto son en gran medida por los servicios que presta como el alcantarillado por ejemplo y la obra pública que ejecutan imponiendo las contribuciones especiales de mejora como el caso del adoquinamiento de una vía pública.

El artículo 287 de la Constitución menciona: “Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley.”²⁸ Es decir las Administraciones Tributarias de Excepción²⁹ que gozan de potestad tributaria podrán crear tasas como contrapartida a sus servicios prestados, como la Superintendencia de Bancos, Dirección de Aviación Civil DAC, Universidad de Guayaquil; entre otros, que carecen de competencia territorial y su poder es de tipo material.

²⁸ Tomado de: http://cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/2013/06/constitucion_2008.pdf

²⁹ Resulta importante revisar el Código Tributario en sus artículos 64, 65 y 66 que menciona los órganos de la Administración Tributaria:

- **Administración Tributaria Central:** referente al ámbito nacional (corresponde al Presidente de la República)
- **Administración Tributaria Seccional:** referente al ámbito provincial y municipal (corresponde a los Prefectos o Alcaldes)
- **Administración Tributaria de Excepción:** Son entidades que no se dedican al área tributaria pero que por mandato legal se le concede gestión tributaria y por ende de recaudación propia.

Esta potestad tributaria derivada ha permitido que las Instituciones del Estado puedan recaudar recursos para su funcionamiento al margen de los recibidos a través del Presupuesto General del Estado año tras año.

1.2 Principios Constitucionales que regulan el Régimen Tributario

De acuerdo al Art. 300 de la Constitución: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”³⁰ Entre ellos tenemos a los siguientes:

1.2.1 Principio de Generalidad.

El artículo 83 numeral 15 de la Constitución del Ecuador menciona como deberes y responsabilidades de los ecuatorianos “*cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley.*” (Asamblea Nacional del Ecuador 2008) Está muy relacionado al principio de igualdad donde todos debemos contribuir y no sufrir ninguna clase de discriminación.

1.2.2 Principio de Progresividad

Está ligado a la capacidad contributiva donde el que más posee debe contribuir en mayor proporción en solidaridad con quien menos posee y conforme aumente la capacidad económica deberá aumentar la contribución de la persona. Por su parte, para Catalina García Vizcaíno los impuestos progresivos son aquellos “establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias, según categorías.” (GARCIA VIZCAINO 1999)

1.2.3 Principio de Eficiencia

Está direccionada a la gestión misma de toda administración tributaria y la eficiencia, “es decir que obtengan los mejores resultados, con la utilización de menor cantidad de recursos”³¹ y comprende dos aspectos importantes:

³⁰ Tomado de: http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf

³¹ Tomado de: <https://vicenteanaluia.wordpress.com/2011/03/29/principios-del-derecho-tributario/>

- a) Obtener recursos ampliando el número de personas que puedan contribuir
- b) La eficiencia de la Administración Tributaria cuando recaude las rentas utilizando menos recursos para ello.

1.2.4 Principio de Simplicidad Administrativa

Se refiere a establecer herramientas para que la administración tributaria en forma simple obtenga los suficientes recursos para evitar situaciones complejas a los contribuyentes al momento de declarar y pagar sus impuestos, facilitar en pocas palabras las herramientas tributarias a los contribuyentes, hacerlas amigables a todos.

1.2.5 Principio de Irretroactividad

Vinculado con el principio de legalidad, en nuestro Código Civil en el artículo 6 se establece: *“La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces. Podrá sin embargo, en la misma ley, designarse un plazo especial para su vigencia a partir de su promulgación.”* (Asamblea Nacional del Ecuador 2005)

De este mismo cuerpo legal, el artículo 7 claramente menciona lo siguiente: *“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo.”* (Asamblea Nacional del Ecuador 2005) Entonces la irretroactividad es la prohibición legalmente establecida de expedir leyes que produzcan efectos anteriores y regirán para el futuro.

1.2.6 Principio de Equidad

Villegas sostiene que el principio de equidad *“se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.”* (VILLEGAS, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario 1984) Entonces es un concepto relacionado con la justicia y la distribución equitativa de la carga tributaria como señala Catalina García Vizcaíno *“la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no que arbitrariamente se grave a unos pocos.”*

1.2.7 Principio de Suficiencia Recaudatoria

Considero que el Estado en general al momento de elaborar su presupuesto anual debe considerar la política fiscal en forma eficiente para cubrir posibles déficits como Enrico de Mita indica “la recaudación debe ser regular y constante porque debe garantizar un flujo periódico de ingresos” (DE MITA 2001)

1.3 Los Sujetos de la Potestad de Imposición

La obligación es la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación. (SOLER 2003, 74)

1.3.1 El Sujeto Activo del Tributo

El poder de Imperio es del Estado, conforme el artículo 23 del Código Tributario: “*Es el ente público acreedor del tributo*”, y por ende puede imponer los tributos conforme necesite financiar su presupuesto”.³²

Al ser el ente acreedor del tributo por su poder de imperio puede ejercitar la pretensión de cobro.

- ✓ La Institución a cargo de la administración y recaudación de los tributos es el Servicio de Rentas Internas SRI que representa al Estado
- ✓ Los Gobiernos Autónomos Descentralizados
- ✓ Entidades de Excepción

Sin embargo hay que considerar un punto importante que sostiene Eusebio González al referirse a la Administración Tributaria y su percepción actual al indicar que hay “claros signos de prepotencia, tales como la proliferación de controles, la exigencia de deberes impropios del contribuyente (autoliquidaciones, ingresos a cuenta, retenciones) o un constante legislar administrativo, que pone en peligro la reserva de ley.” (GONZALEZ 1998, 250) Aunque en mi opinión los controles y más requerimientos más bien permiten perfeccionar profesiones como la Contaduría y la Tributación y por ende más y mejores oportunidades laborales para las personas.

³² Tomado de: <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/fc31371d-f1f5-46b0-a62e-21207ae1e55f/160429+CO%BFDIGO+TRIBUTARIO.pdf>

1.3.2 El Sujeto Pasivo del Tributo

Es aquel que de acuerdo al presupuesto de ley, va a pagar la obligación tributaria al Estado y para esto los clasifica en contribuyentes y responsables; de acuerdo al artículo 24 del Código Tributario, “*se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.*”³³

La definición de contribuyente se encuentra en el artículo 25 del Código Tributario: “*Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.*”³⁴

El responsable del tributo, “es un sujeto que viene obligado legalmente, junto al sujeto pasivo o contribuyente, a pagar la deuda tributaria” (ALVARADO ESQUIVEL 2005, 208). En el artículo 26 del Código Tributario se encuentra su definición: “*Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.*”³⁵

1.4 La sujeción fiscal

La Teoría de la Relación de Sujeción indica que “la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público.” (ARRIOJA VIZCAINO 2003)

El fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente de una relación de sujeción entre el Estado y los individuos, incluso sobre los extranjeros y residentes o

³³ *Ibíd.*, p. 5.

³⁴ *Ibíd.*, p. 5.

³⁵ *Ibíd.*, p. 5.

no en el estado. En nuestra Constitución, menciona la participación ciudadana³⁶ en todos los ámbitos del sector público, lo cual conlleva a la contribución económica para el sostenimiento de los diferentes gastos públicos que el gobierno debe realizar y esto involucra a nacionales y extranjeros que formen parte del presupuesto generador.

“En el ámbito de la fiscalidad, la sujeción a un tributo es el resultado de la realización de un presupuesto fáctico en el ámbito definido por la ley; por tanto, la no sujeción es la situación contraria, la ausencia de realización del hecho imponible.”³⁷

Lo mencionado anteriormente da soporte para establecer la importancia que las normas cobijen al Estado sobre el contribuyente al momento de establecer un tributo y lo relacionen con un presupuesto efectivo de tal manera que permita la debida recaudación para los fines que este establezca priorizando los egresos en forma adecuada, considerando como decía hace más de dos siglos David Ricardo³⁸ sobre la importancia que tienen los impuestos para cubrir esos gastos y adicionaba diciendo en esos tiempos, que los más afectados deberían ser aquellos que son los propietarios de la tierra, estableciéndose el Impuesto sobre la Renta que recaería sobre el productor como propietario en una forma de distribuir mejor la riqueza y quedando en cierta manera liberado el consumidor y contribuyendo en función de la proporción con que sus ingresos le permitirían al Estado.

³⁶ En la Ley Orgánica de Participación Ciudadana considera la participación ciudadana en el artículo 2: “Son sujetos de derechos de participación ciudadana todas las personas en el territorio ecuatoriano, las ecuatorianas y los ecuatorianos en el exterior, colectivos, comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, pueblos afro ecuatoriano y montubio, y demás formas de organización lícita, que puedan promover libremente las personas en el Ecuador o las ecuatorianas o ecuatorianos en el exterior.” Se puede consultar en: http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ecu_org6.pdf

³⁷http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTc2NztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ7BAZlqIS35ySGVBqm1aYk5xKgCqecADNQAAAA==WKE

³⁸ David Ricardo economista inglés de corriente clásica escribió en su obra “Principios de Economía Política y Tributación” en 1817 ciertos antecedentes importantes de la economía relacionada a la distribución de la riqueza a través de la tributación.

CAPITULO II

2. LA RESIDENCIA EN EL AMBITO TRIBUTARIO ECUATORIANO

2.1 Naturaleza del concepto de Residencia y su vinculación al domicilio

Dos conceptos que aparentemente son sinónimos: residencia y domicilio, usados por la mayoría para determinar el lugar o espacio físico que ocupa una persona pero existen ciertas diferencias.

Desde la antigüedad las personas al dejar su condición de nómadas, decidieron establecerse en determinados lugares con sus familias y nace el origen etimológico del domicilio como el nexo jurídico que determinará sus relaciones en un lugar. Es en Roma donde quiero referir este primer análisis, cuando se decide diferenciar a los romanos y no romanos, es decir el surgimiento del término “extranjero” en la Constitución Antoniniana (Emperador Antonio Caracalla año 212 DC) donde se concedía en ella la ciudadanía (cives) a sus habitantes otorgándoles el status y la distinción de romanos diferenciándoles de aquellos que no la pudieron conseguir. En el cuadro 2 podemos ver las diferentes formas originarias del extranjero o no residente.

Cuadro 2

El domiciliado y el extranjero en el contexto histórico



Fuente: <http://anatomiadelahistoria.com/2014/02/ser-extranjero-en-la-antigua-roma/>

Elaborado por: el autor

Más adelante este concepto fue tomando forma al ser la persona parte de un territorio determinando se vio obligado a contribuir con el sostenimiento económico del Estado, así es el caso ecuatoriano a raíz de la Independencia de 1830 que requería de una norma de convivencia social a su interior y el 1 de Enero de 1861 Ecuador adopta el Código Civil Chileno que en inicio lo creó Andrés Bello. Desde entonces ha tenido algunas codificaciones en función de las necesidades de la sociedad, la última es del año 2015. En el primer caso, los primeros recursos obtenidos eran en pesos y la génesis del Impuesto a la Renta fue la “contribución de indígenas” tomando forma en enero de 1928 a través la Ley de Impuesto a la Renta en el gobierno del Presidente Isidro Ayora.

El concepto abordado en nuestro país hace referencia al Domicilio tanto a nivel Tributario como a nivel Civil y por ende será importante revisar el contenido que he preparado para una mejor comprensión de estos conceptos, sin lugar a dudas en esta parte de mi investigación voy a versar mi análisis inicial al texto que Alfredo Jaramillo (Jaramillo 1991) muy acertadamente preparó para comprender el tema de la residencia y del domicilio en un primer análisis en el cuadro 3.

Cuadro 3

Diferencia entre Residencia y Domicilio

Domicilio	Residencia
<p><u>Proviene: 2 voces latinas</u> "domus" y "colo" "domun" y "colere"</p>	<p><u>Proviene: voz latina</u> "residente" "entis" o "residere"</p>
<p><u>Significado:</u> Habitar en una casa</p>	<p><u>Significado:</u> Sentarse, establecerse, fijarse Morada o lugar en que una persona habita de ordinario</p>

Fuente: Domicilio y Residencia de Alfredo Jaramillo, 1991.

Elaborado por: el autor

Estas definiciones eran utilizadas en el pasado en forma similar, pero por efectos de la apertura de los mercados y por ende la evolución de la movilidad de las personas físicas estos conceptos presentan diferencias sobre todo en la identificación del lugar donde se generan las rentas en unos casos.

Al consultar otra definición en la obra de Jaramillo acudimos a Rofrano que sostiene que “*el vocablo domicilio proviene del latín domicilium, de domus, casa*” (Jaramillo 1991) .

La Real Academia Española al respecto sostiene que el domicilio “*es la morada fija y permanente*”, también lo considera como “*la casa en que alguien habita o se hospeda,*”³⁹ mientras que a la residencia la define como “*casa en que se vive*” o también como “*casa donde conviven y residen, sujetándose a determinada reglamentación, personas afines por la ocupación, el sexo, el estado, la edad, etc.*”⁴⁰

Por lo tanto son definiciones complementarias a las que Jaramillo señaló, pero siguiendo el análisis no hay que olvidar que este término también genera distorsiones y elusión fiscal cuando existe *transferencia de residencia* que deviene en la desvinculación de la persona natural de un territorio por acudir a otro que quizá sea de mejores condiciones económicas y por ende tributarias para sus inversiones.

Inicialmente podemos considerar a la residencia como “*el lugar que el sujeto pasivo elige para tributar si le alcanza el hecho imponible, y debe tributar por todas sus rentas salvo el caso que fuera no residente, entonces debe tributar por lo que obtenga en el país.*” (GONZALEZ GARCIA, Los sujetos pasivos sin personalidad: la capacidad de obrar 2005, 233) Esto ya me permite dar una primera aproximación al criterio de la obtención de la renta en el país fuente y la tributación de no residentes.

2.2 Implicaciones civiles, políticas, jurídicas y tributarias de la Residencia

2.2.1 Implicaciones Civiles de la Residencia y Domicilio

El Libro I del Código Civil menciona el tema central que es “De las Personas en cuanto a su nacionalidad y domicilio”⁴¹ y destaca la División de las Personas y como menciona Jaramillo conlleva una serie de deberes y responsabilidades acotando también que “*el Derecho protege al ser humano quien ocupa un espacio que debe*

³⁹ Se puede revisar dichos conceptos en el siguiente link: <http://dle.rae.es/?id=E6cyAL3>

⁴⁰ Se puede revisar dichos conceptos en el siguiente link: <http://dle.rae.es/?id=W9hpKPy>

⁴¹ Tomado de: http://www.logrono.gob.ec/wp-content/uploads/2016/06/codigo_civil.pdf

determinarse conforme a la ley, esto es la presencia y la permanencia por lo que la ley establece un nexo o vinculo a través del domicilio.” (Jaramillo 1991, 3)

Son aspectos importantes la presencia⁴² y la permanencia⁴³ física de una persona para efectos impositivos, considerando que la Constitución de la República en su artículo 66 numeral 14 establece: “*El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente,*” (Asamblea Nacional del Ecuador 2008) muestra la importancia de la permanencia o no de las personas naturales en un país.

Para complementar el análisis basaremos el estudio en el *Derecho Internacional Privado* en sus articulados 23 y 26 donde se establece el Domicilio para diplomáticos, jefes de familia, cambios de domicilio y que de forma importante ayuda al entendimiento de la norma interna y que serán consideramos más adelante.

2.2.1.1 Elementos del Domicilio

Artículo 45.- “El domicilio consiste en la residencia, acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Divídese en político y civil.”⁴⁴ El cuadro 4 muestra en forma sencilla lo mencionado:

Cuadro 4

Elementos del Domicilio

OBJETIVO	SUBJETIVO
"Residencia"	"Animo"
Lugar físico, real donde está físicamente la persona	+ La intención, voluntad de permanecer en esa residencia. El ánimo puede ser: real o presuntivo

Fuente: Código Civil Ecuatoriano

Elaborado por: el autor

⁴² El Diccionario de La Real Academia Española define a la *presencia* como “asistencia personal, o estado de la persona que se halla delante de otra u otras o en el mismo sitio que ellas.” En: <http://dle.rae.es/?id=U5mG8IL>.

⁴³ “En principio podría pensarse que la vecindad civil viene dada por el hecho de residir en uno u otro lugar. Sin embargo, la vecindad civil no requiere la residencia efectiva en un determinado lugar.” Tomado de: <http://www.laweblegal.com/blog/diferencias-entre-la-vecindad-civil-y-el-domicilio/>

⁴⁴ Tomado de: http://www.logrono.gob.ec/wp-content/uploads/2016/06/codigo_civil.pdf

2.2.1.2 Características del Domicilio y la Residencia

Podemos revisar en el cuadro 5 que esquematiza las características tomadas de la obra de Jaramillo (Jaramillo 1991, 5-6), entre el domicilio y la residencia para una mejor comprensión.

Cuadro 5

Características del Domicilio y la Residencia

Domicilio		Residencia	
1.	Es la suma de 2 elementos:	Es el elemento material, objetivo del domicilio	
	Objetivo:	- Los romanos denominaban el "corpus" O sea el lugar donde está el cuerpo	
	<i>La Residencia</i>		
	Subjetivo:		
	<i>Animo de permanecer en ella</i>		
	D = R + A		
	<i>"Este es el vínculo jurídico entre una persona y un lugar determinado"</i>		
2.	Es el "asiento de derecho de una persona"	El asiento de hecho de una persona, en un lugar determinado	
		- Animo de residir en él, o su domicilio está en otro lugar según la ley	
3.	Tiene un carácter de permanencia, de vida habitual de una persona en un lugar en donde ejercita sus derechos y cumple sus obligaciones	Tiene el carácter de transitoriedad, de accidentalidad	
	- No quiere decir un domicilio eterno		

Fuente: Domicilio y Residencia de Alfredo Jaramillo, 1991

Elaborador por: el autor

Se puede notar que el domicilio es voluntario, se puede cambiar, es inviolable y sirve tributariamente para generar imposición y depende básicamente de algo subjetivo que es el ánimo de una persona de permanecer en un lugar determinado, es entonces que la residencia se constituye en el elemento objetivo que configura el domicilio de una persona para efectos tributarios, civiles, políticos y los demás que se desprenden de la normativa.

“Al cambiarse de domicilio se verifica el hecho de la traslación de la residencia de un lugar a otro, con ánimo de permanecer en el, y tener allí su principal establecimiento,” (ROFRANO 2010, 147) esto debe ser comunicado a la Administración Tributaria oportunamente, con el fin de evitar futuros inconvenientes,

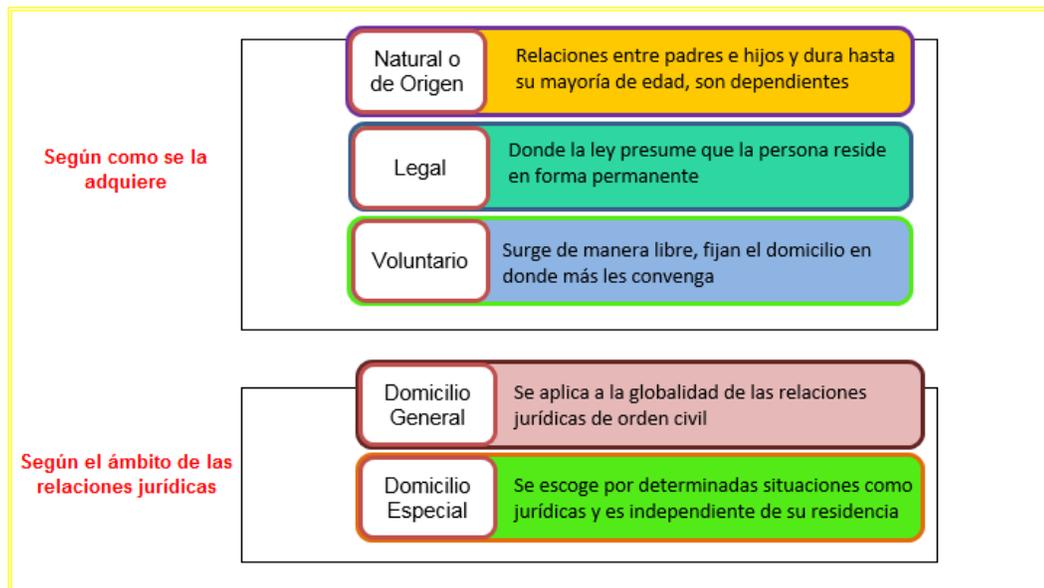
para esto el Servicio de Rentas Internas concede un plazo de 30 días sino procede a aplicar una sanción por incumplimiento de un deber formal.

2.2.1.3 Clasificación del Domicilio

Tenemos dos clasificaciones importantes a ser analizadas que parten de lo que acota Jaramillo en el cuadro 6.

Cuadro 6

Clasificación del Domicilio



Fuente: Domicilio y Residencia de Alfredo Jaramillo, 1991

Elaborador por: el autor

Para el caso de “*personas privadas de la libertad, secuestrados, internados en un centro de atención médica*” se sujetan al domicilio que poseían antes de atravesar esas circunstancias para efectos civiles, de acuerdo a lo anterior el Derecho Internacional Privado en su *artículo 26* ratifica que el domicilio “para las personas que no tengan domicilio se entenderá como tal el de su residencia, o donde se encuentren.”⁴⁵

El artículo 40 del Código Civil clasifica a las “personas en naturales o jurídicas.” Será el horizonte de estudio el que se va a encargarse de la revisión de las

⁴⁵ Tomado de: https://www.oas.org/juridico/mla/sp/gtm/sp_gtm-mla-leg-cdip.pdf

primeras, a las cuales el mismo Código las menciona, por lo que se considerará este aspecto para el desarrollo del presente trabajo.

Siguiendo la revisión del mismo código, el artículo 41 considera que “son personas todos los individuos de la especie humana, cualesquiera que sean su edad, sexo o condición. Divídense en ecuatorianos y extranjeros.” (Asamblea Nacional del Ecuador 2005) Por lo tanto estos dos grupos de nacionales y extranjeros van a ser considerados en el objeto de la investigación en el capítulo 3 sin ninguna clase de discriminación, adicionalmente en el artículo siguiente, el artículo 42 distingue a los ciudadanos ecuatorianos en la Carta Magna, y a quienes no les alcance esta norma se entenderán como extranjeros, es decir la *nacionalidad* es un vínculo determinante en el caso de los ecuatorianos y su posible adquisición de parte de los extranjeros.

Es importante rescatar que en el artículo 43 se reconoce igual derechos civiles para nacionales y extranjeros sin distinción alguna. Esto permite justificar el trato igualitario tanto a nacionales como extranjeros en el momento del cometimiento de una infracción por ejemplo, e incluso la misma Constitución del Ecuador de forma general establece en su artículo 9 que los “extranjeros y nacionales tienen los mismos deberes y derechos” por lo que el principio de igualdad se garantiza.

Entonces, “la nacionalidad ecuatoriana es el vínculo jurídico político de las personas con el Estado”⁴⁶ destacando así varias nacionalidades en un Estado plurinacional, donde la misma es propia por nacimiento y adquirida por naturalización además que no se la pierde si la persona adquiere una nueva nacionalidad o si contrae matrimonio o se divorcia igualmente la conserva.

En el artículo 44 se presenta la clasificación de las personas diciendo que “se dividen en domiciliadas y transeúntes.” De acuerdo a lo anterior, las personas domiciliadas son más susceptibles de ser alcanzadas por un tributo a diferencia de las transeúntes que proviene del latín *transiens, transeuntis* que significa persona que “que está de paso, que no reside sino transitoriamente en un sitio.” (Real Academia Española 2016)

⁴⁶ Tomado de: http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf

2.2.2 Implicaciones Políticas

El artículo 46 del Código Civil menciona la clasificación del domicilio político que para ser entendido de mejor forma, se resume en el cuadro 7.

Cuadro 7
División del Domicilio

Domicilio Político	Domicilio Civil
Relativo al territorio del Estado	Relativo a una parte determinada del territorio del Estado.
El que lo tiene o adquiere, es o se hace miembro de la sociedad ecuatoriana, aunque conserve la calidad de extranjero	
La constitución y efectos del domicilio político pertenecen al Derecho Internacional	

Fuente: Código Civil Ecuador, artículo 46

Elaborado por: El autor

Por lo que se puede entender, el concepto hace referencia a tres aspectos básicos, con referencia al territorio donde se encuentra, al que siendo extranjero adquiera la nacionalidad ecuatoriana y aquellos a quienes la constitución los cobije en su territorio como ciudadanos ecuatorianos con deberes y derechos.

Además se acota en lo referente a diplomáticos y estudiantes que viajan al exterior: *“Los diplomáticos y también otras personas que por razones de estudio u otras análogas se ausenten del país no pierden su domicilio, sino que lo conservan en el último lugar en donde lo hayan tenido en el Ecuador, y desde luego, conservan también el domicilio político con relación a todo el territorio nacional.”* (Jaramillo 1991, 11)

Complementando al artículo anterior, se menciona en el artículo 23 referente al Derecho Internacional Privado que *“el domicilio de los funcionarios diplomáticos y el de los individuos que residan temporalmente en el extranjero por empleo o comisión de su Gobierno o para estudios científicos o artísticos, será el último que haya tenido en su territorial nacional.”* (Derecho Internacional Privado s.f.)

2.2.3 Implicaciones Jurídicas

Jurídicamente se puede definir diciendo que el domicilio es el lugar que la ley fija como asiento o sede de la persona para la producción de determinados efectos jurídicos”. (ROFRANO 2010)

En cuanto al enfoque civil, el Código menciona en el artículo 47 lo referente al mismo e indica que “es relativo a una parte determinada del territorio del Estado.”⁴⁷ Esto se complementa con lo que el artículo 14 del mismo Código sostiene que “los ecuatorianos, aunque residan o se hallen domiciliados en lugar extraño, están sujetos a las leyes de su patria”⁴⁸, entonces el lugar donde resida un compatriota siempre va a estar sujeto a la legislación ecuatoriana, los artículos 48 al 56 tratan de esta temática.

El *Domicilio Civil General*, al decir de Rofrano “aplica a la generalidad de los derechos y obligaciones de una persona” (ROFRANO 2010) y comprende a los artículos 48 al 51 y a continuación se puede revisar el alcance de esta definición.

Primeramente en el *artículo 48* observamos que el domicilio gira en torno al lugar donde tenga su centro de negocios, en otras palabras “el lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad.”⁴⁹

En tanto que el artículo 49 menciona lo siguiente: “No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere consiguientemente domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar en él un individuo, por algún tiempo, casa propia o ajena, si tiene en otra parte su hogar doméstico, o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante.”⁵⁰ Significa entonces que el ánimo al ser subjetivo no determina el domicilio ni tampoco el carácter temporal o de viaje le conceden esta categoría a la persona natural, es algo circunstancial que se advierte al salir de su domicilio la persona generando la figura del “residente” en términos físicos

⁴⁷ Tomado de: http://www.logrono.gob.ec/wp-content/uploads/2016/06/codigo_civil.pdf

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 5

⁴⁹ *Ibíd.*, p. 12.

⁵⁰ *Ibíd.*, p. 12.

por diversos motivos, el objetivo se cumple y la persona natural abandona ese estado temporal y vuelve a su domicilio o quizá se traslade a otra u otras residencias por cumplir su trabajo o comisión, entonces el ánimo de permanencia en esos sitios no le acompaña para configurar el “domicilio.”

Así mismo revisando el artículo 50 indica el carácter temporal que debe ser extenso pero no establece cuanto para calificarle como domiciliado indicando que “al contrario, se presume desde luego el ánimo de permanecer y avecindarse en un lugar, por el hecho de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar en dicho lugar un cargo concejil, o un empleo fijo de los que regularmente se confieren por largo tiempo, y por otras circunstancias análogas.”⁵¹ Es decir, que a más del tiempo se consideran factores relativos a negocios particulares o permanecer como empleados para catalogarle como domiciliado en un determinado lugar del territorio ecuatoriano.

Si consideramos al artículo 51 relacionado con el cambio o movilidad del individuo entonces el código es claro al decir que “el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, siempre que conserve su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior.”⁵² Esto quiere decir que mientras conserve tanto el lado familiar y sus vínculos, como el asiento de sus negocios, sus empresas, su actividad económica seguirá teniendo su domicilio en el lugar donde lo determinó de inicio y donde su familia ha establecido su residencia y su ánimo de permanencia en la misma.

Entonces en Derecho Civil el domicilio comprende “el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él,” (ALVARADO ESQUIVEL 2005, 233) lo cual permitirá a la Administración Tributaria clasificarlo como sujeto a imposición al reunir las características suficientes sobre el hecho generador.

El *domicilio civil especial*, como menciona Rofrano, “*aplica a ciertas relaciones jurídicas especialmente determinadas en cada caso en particular, es decir constituye un domicilio de excepción.*” (ROFRANO 2010)

⁵¹ *Ibíd.*, p. 12.

⁵² *Ibíd.*, p. 12.

En los Artículos 52 al 56 del Código Civil encontramos el carácter especial que puede concederse en el Derecho Civil, así por ejemplo en el artículo 52 se menciona lo referente a cuando el individuo tiene más de un domicilio y dice “cuando concurren en varias secciones territoriales, con respecto a un mismo individuo, circunstancias constitutivas de domicilio civil, se entenderá que en todas ellas lo tiene. Pero si se trata de cosas que dicen relación especial a una de dichas secciones exclusivamente, sólo ésta será, para tales casos, el domicilio civil del individuo.”⁵³

Podemos seguir revisando la cita que Jaramillo realiza de Larrea Holguín cuando dice: “*El domicilio especial puede establecerse sea por el simple hecho de tener algún trabajo, industria, etc., circunscrito precisamente a un lugar, o bien por medio de un acto expreso como sucede en muchos contratos.*” (Jaramillo 1991).

Con lo siguiente podemos reforzar lo dicho al acudir al Código de Procedimiento Civil, en su artículo 28 que dice: “El que tiene domicilio en dos o más lugares puede ser demandado en cualquiera de ellos. Pero si se trata de cosas que dicen relación especial a uno de dichos domicilios exclusivamente, sólo el juez de éste será competente para tales casos.”⁵⁴ En el artículo 53 trata sobre los miembros que pertenecen a la fuerza pública que como sabemos se trasladan de un lugar a otro por asignaciones que hacen sus superiores para cubrir plazas y menciona que “El domicilio de los individuos de la Fuerza Pública en servicio activo, será el lugar en que se hallaren sirviendo.”⁵⁵ Entonces se establecerá en el lugar o plaza en la que han sido designados y realicen sus tareas, prácticamente relacionado al artículo 48 de este mismo Código. Esta figura del pase le permite configurar el cambio de domicilio en el momento que es designado a prestar sus servicios en un lugar diferente donde este se encuentre y surtirá efectos de cualquier naturaleza.

Mientras que el artículo 54 indica que “la mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no lo tuvieren en otra parte,”⁵⁶ por

⁵³ *Ibíd.*, p. 12.

⁵⁴ Tomado de: http://www.correosdeecuador.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/05/CODIGO_DE_PROCEDIMIENTO_CIVIL.pdf

Adicionalmente hay que recalcar que este texto hoy lo encontramos en el Código Orgánico General de Procesos COGEP que reemplaza desde mayo del 2016 al Código de Procedimiento Civil. Artículo 9

⁵⁵ *Ibíd.*, p. 12.

⁵⁶ *Ibíd.*, p. 12.

consiguiente Alfredo Barros en la obra de Jaramillo, hace referencia en este caso a los vagos, a los peregrinos, y a aquellas personas que pasan solo viajando por causa de su profesión y no es aplicable un solo concepto. Esto se complementa al revisar el artículo 26 del Código de Derecho Internacional Privado antes ya visto.

Otra modalidad del domicilio especial es la que en el artículo 55 se menciona respecto a establecerlo por razones jurídicas que le beneficien en forma particular, indicando que “se podrá en un contrato establecer, de común acuerdo, un domicilio civil especial para los actos judiciales o extrajudiciales a que diere lugar el mismo contrato.”⁵⁷ Aquí la voluntad de la persona determina algo importante que es el *consentimiento* para validar cualquier contrato y no debe determinarse por obligación o intimidación, ni tampoco por error o a la fuerza.

Y si nos referimos al artículo 56, se determina el domicilio en cualquier parte de la jurisdicción seccional, indica lo siguiente: “el domicilio parroquial, cantonal, provincial o relativo a cualquiera otra sección del territorio, se determina principalmente por las leyes y decretos que constituyen derechos y obligaciones especiales para objetos particulares de gobierno, policía y administración, en las respectivas parroquias, cantones, provincias, etc.; y se adquiere o pierde conforme a dichas leyes o decretos.”⁵⁸ Esto con el afán de identificarle a la persona a un aspecto territorial y como tal ser parte de sujeción fiscal en cuanto se alcance la presunción del hecho generador que la ley determine y por lo tanto establecer que jurisdicción debe reclamar la renta que se impone.

Posteriormente los artículos 57, 58 y 59 establecen el domicilio referente al estado civil de las personas, lo cual escapa del análisis propiamente sobre el domicilio y la residencial fiscal, pero para efectos de entendimiento se elaboró el cuadro 8.

⁵⁷ *Ibíd.*, p. 12.

⁵⁸ *Ibíd.*, p. 12.

Cuadro 8

Análisis de otros domicilios

ARTICULO	SITUACIONES	DOMICILIO
57	CONYUGES	En el lugar del matrimonio y puede establecerse otro después
58	PATRIA POTESTAD	Sigue al domicilio de quien ejerza la patria potestad, de su tutela o curaduría
59	EMPLEADAS DOMESTICAS	En la misma casa donde residan sus dependientes

Fuente: Código Civil Ecuador

Elaborado por: el autor

2.2.4 Implicaciones Tributarias e importancia del domicilio

“El domicilio fiscal es uno de los elementos formales que integran la relación entre el fisco y los contribuyentes. Se considera que es el lugar que la ley reconoce como asiento del sujeto pasivo para el cumplimiento de sus obligaciones. Una adecuada definición de dicho concepto resulta de suma importancia, pues permitirá a la Administración ejercer su función de fiscalización en forma pertinente. Por otra parte, al ser el lugar donde resultan válidas las notificaciones efectuadas en el ámbito administrativo y judicial adquiere relevancia para el contribuyente a fin de tomar conocimiento de las actuaciones y, en su caso, ejercitar su derecho de defensa.” (ROFRANO 2010, 145)

El Código Tributario refiere su contenido a las personas naturales y a los extranjeros y en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno determina el alcance de dos conceptos importantes al decir: “se entenderá indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.”⁵⁹

El domicilio permite establecer según González García la entidad local o municipio que tiene derecho sobre esa renta y grabarla, así como el lugar donde deba recibir las notificaciones y demás obligaciones conforme a la ley. El domicilio fiscal

⁵⁹ Este cambio fue introducido por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal que reformó la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vigente desde enero 2015.

es un factor para determinar el lugar preciso en que una persona puede ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones tributarias, como:

- ✓ El pago de una obligación (artículos 42 y 43 Código Tributario)
- ✓ Notificaciones (artículo 108 Código Tributario)
- ✓ Reclamos (artículo 119 Código Tributario)
- ✓ Auto de Pago (artículo 163 Código Tributario)
- ✓ Remates (artículo 187 Código Tributario)
- ✓ Demandas (artículos 230, 231, 233 y 244 Código Tributario)

2.2.4.1 La Residencia Fiscal en el Ecuador

Un cambio muy importante se produjo en la normativa ecuatoriana al incorporar modificaciones en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que antes no la tenía. Con vigencia a partir del 1 de enero del 2015 la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal aumenta en la legislación antes mencionada las palabras “ausencias esporádicas,” así lo resume el cuadro 9.

De igual manera en cuanto al período, amplía el alcance para ser residentes a 12 meses en dos períodos fiscales ya sean consecutivos o no, e incorpora la residencia en paraísos fiscales mencionando que debe probar la persona su residencia de más de 183 días en estos territorios considerando adicionalmente que si tiene la residencia ecuatoriana y luego se establece en un paraíso fiscal, entonces la ley ordena a la persona que mantenga su residencia en el primer país por el lapso de 4 períodos fiscales salvo prueba de haber residido en estas jurisdicciones más de 183 días, esto sin duda como una norma anti elusión fiscal. Este cambio significó un mayor control para personas como Fidel Egas ex accionista mayoritario del Banco Pichincha que establecía su residencia en otros países, como lo cita la página web del periódico El Telégrafo: “Desde 2011 paga cero de Impuesto a la Renta porque se declara residente en otro país, como la ley permitía que si pasaba más de 180 días fuera del país se puede declarar residente en otro país, por eso pasa 181 días en España, en Perú o en Chile.”⁶⁰ Por lo que la Administración Tributaria actualmente se fortaleció con esta normativa.

⁶⁰ Tomado de: <http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/presidente-cree-que-fidel-egas-es-un-mayorcito-que-esta-hablando-hasta-incoherencias>

Cuadro 9

Principales cambios en la Ley de Régimen Tributario Interno

NORMATIVA	ANTES	ACTUAL
<p style="text-align: center;">Contenido de la Ley de Régimen Tributario Interno "LRTI"</p>	-----	<p>a) Permanencia 183 días o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal. (incluye ausencias esporádicas)</p>
		<p>b) Permanencia 183 días o más, consecutivos o no, en 12 meses en 2 períodos fiscales. Salvo que tenga residencia fiscal en otro país. (incluye ausencias esporádicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si tiene residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición debe probar que estuvo más de 183 días consecutivos o no. - Si un residente de Ecuador la acredita después, deberá mantener su residencia fiscal de Ecuador por 4 períodos fiscales siguientes a la fecha que dejó de cumplir ser residente, a menos que pruebe que estuvo al menos 183 días calendario en el paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición
		<p>c) Núcleo principal de actividades o intereses económicos, directa o indirectamente.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Siempre que haya obtenido en los últimos 12 meses directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos respecto a cualquier otro país. - Cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador
		<p>d) Vínculos familiares más estrechos los tenga en Ecuador.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si su permanencia no es mayor a 183 días en otro país.

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 4.1

Elaborado por: el autor

En cuanto al análisis del Reglamento para aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, podemos observar la tradicional aplicación del criterio de residencia al mencionar el tiempo de permanencia en 183 días o más en un mismo ejercicio, con los cambios efectuados al reglamento, se establecen 6 aspectos importantes a considerar en el alcance del concepto de residente fiscal como la permanencia física, la permanencia en el territorio; en buques, puertos o misiones diplomáticas, que las ausencias esporádicas no deben superar los 30 días, el núcleo principal de sus intereses, el estrecho entorno familiar y menciona lo que necesitarían hacer los migrantes para acreditar su residencia, así se puede revisar el cuadro 10 con mayor detenimiento. (Ver cuadro 10)

Cuadro 10

Principales cambios en el Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno

NORMATIVA	ANTES	ACTUAL
<p align="center">Contenido del Reglamento: RLRTI</p>	<p>Permanencia: 183 días o más en mismo ejercicio impositivo</p>	<p>1. Permanencia, o sea la presencia física de la persona, incluye el día de entrada pero no el de salida.</p>
		<p>2. Permanencia en el país, en el territorio, buques de bandera nacional o puerto en Ecuador</p>
		<p>3. Ausencias esporádicas (que no excedan de 30 días corridos)</p>
		<p>4. Núcleo principal de intereses en base a activos, su mayor valor esté en el Ecuador al tipo de cambio vigente</p>
		<p>5. Vínculos familiares más estrechos, si su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos 12 meses respecto a otro país. - Si no se puede establecer eso, se lo hará por medio de sus padres dependientes</p>
		<p>6. Ecuatorianos migrantes, a través del registro consular actualizado por parte del ministerio de política de movilidad humana pueden demostrar su permanencia en otro país.</p>

Fuente: Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 7

Elaborado por: el autor

2.2.4.2 La participación tributaria en el Presupuesto General del Estado

Como se puede observar en el cuadro 11 la participación de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto del Estado han experimentado un aumento desde al año 2011 de \$ 9.642,09 millones de dólares a \$ 15.873,58 millones de dólares en el año 2015 es decir del 39.6% pasó al 46.3% en el mencionado período.

En lo que respecta a la participación de los Ingresos Tributarios respecto al Producto Interno Bruto PIB, vemos un ligero incremento pasando del 14.6% al 16% considerando al período 2011 – 2015 respectivamente donde el PIB creció de \$ 65.945,43 millones de dólares a \$ 99.068,21 millones de dólares en dicho período producto de una bonanza en los precios del petróleo en forma general. (Ver gráfico 2)

Cuadro 11

Participación de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto General del Estado

En millones de dólares						
	2011	2012	2013	2014	2015	* 2016
Presupuesto Recaudado (PR)	24.348,45	28.962,60	33.806,50	38.119,23	34.254,99	16.318,07
Ingresos Tributarios	9.642,09	12.129,98	14.167,83	15.090,38	15.873,58	6.870,95
Impuestos Directos	3.203,27	4.649,90	5.533,10	5.830,50	6.343,37	2.911,00
Impuesto a la Renta Global (IR)	3.112,11	3.312,93	3.847,41	4.160,70	4.734,09	2.222,43
Declaraciones de Personas Naturales	95,49	112,53	161,50	177,35	191,93	136,33
Producto Interno Bruto (P.I.B.)	65.945,43	73.231,90	93.577,23	100.917,37	99.068,21	102.426,00
En Porcentajes (%)						
Ingresos Tributarios / PR	39,6	41,9	41,9	39,6	46,3	42,1
Ingresos Tributarios / PIB	14,6	16,6	15,1	15,0	16,0	6,7
Declaraciones PN / Ingresos Tributarios	1,0	0,9	1,1	1,2	1,2	2,0
Declaraciones PN / IR	3,1	3,4	4,2	4,3	4,1	6,1

Nota: * Corresponde al período enero - junio

Fuente: Ministerio de Finanzas, Informes de Ejecución Presupuestaria 2011 al 2016

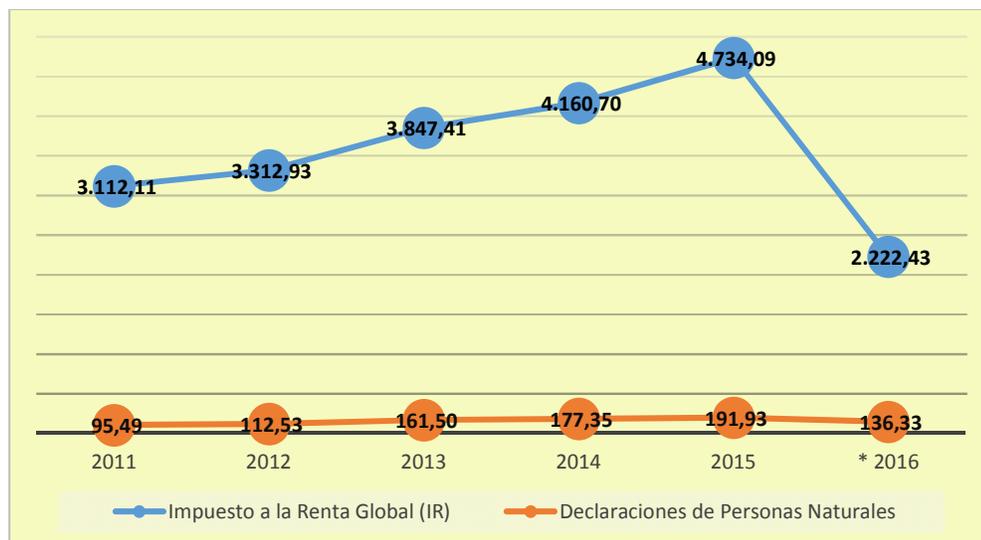
<http://www.finanzas.gob.ec/biblioteca/>

Elaborado por: el autor

Gráfico 2

Declaración de Impuesto a la Renta de Personas Naturales período 2011 – 2016

- En Millones de USD -



Fuente: Ministerio de Finanzas, Informes de Ejecución Presupuestaria

<http://www.finanzas.gob.ec/biblioteca/>

Elaborado por: el autor

En cuanto a la participación de las personas naturales en los Ingresos Tributarios vemos que en el año 2011 le corresponde el 1% y al año 2015 sube ligeramente al 1.2% que en cifras equivale de \$ 95,49 millones de dólares a \$ 191,93 millones de dólares respectivamente es decir un crecimiento de 101% en su participación.

Finalmente revisando la contribución de las personas naturales en cuanto a los Impuestos Directos y concretamente al Impuesto a la Renta pasa del 3.1% en el 2011 al 4.1% al año 2015 lo que significa una participación aún baja respecto a las personas jurídicas en su contribución en forma de Ingresos Permanentes al Presupuesto General del Estado como se aprecia en el gráfico 2. Hay que hacer notar que las cifras del año 2016 son informativas ya que corresponden al período enero a junio.

En el gráfico 3 podemos ver la importancia de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto del Estado, pasando de una participación \$ 9.642 millones de dólares al año 2011 a \$ 15.873,48 millones de dólares al año 2015 es decir en términos relativos de 39.6% al 46.3% respectivamente en estos años.

Gráfico 3
Aporte de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto Recaudado

- En Millones de USD -



Fuente: Ministerio de Finanzas, Informes de Ejecución Presupuestaria
<http://www.finanzas.gob.ec/biblioteca/>

Elaborado por: el autor

CAPITULO III

3. ANALISIS DE LOS REGIMENES TRIBUTARIOS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN DE LA RESIDENCIA FISCAL

3.1 Análisis Económico de la Comunidad Andina CAN

Es una zona de libre comercio con el 100% libre de aranceles desde 1995 que se estableció el Arancel Externo Común y adicionalmente los ciudadanos andinos tienen algunos derechos que menciona el Portal de la Comunidad Andina.⁶¹ Según el mismo Portal el comercio es Intracomunitario de productos manufacturados con un 80% y la participación de alrededor 9.000 empresas entre pequeñas y grandes.

3.1.1 Producto Interno Bruto

Este análisis ha sido preparado gracias a la Decisión 511 acerca de la elaboración de estadísticas para los países de la Comunidad Andina es decir que cada país a través de su Institución remite la información⁶² respectiva para consolidarla desde fuentes confiables. (Ver cuadro 12) Las estadísticas referenciales a otros indicadores como: Población, Coeficiente de Gini, Tasa de Desempleo, etc. de la Comunidad Andina de Naciones se encuentran disponibles en el Anexo 2.

Cuadro 12

Producto interno bruto (PIB) total anual a precios corrientes en dólares
- Millones de dólares-

<i>País</i>	2011	2012	2013	2014	2015
Bolivia (Estado Plurinacional de)	23.963,16	27.084,50	30.659,34	32.996,19	32.997,70
Colombia	335.415,16	369.660,06	380.191,88	378.416,01	292.080,16
Ecuador	79.276,66	87.924,54	95.129,66	102.292,26	100.176,81
Perú	171.761,74	192.649,97	201.217,73	201.046,54	189.209,76

Fuente: <http://datos.bancomundial.org/indicador/>

<http://interwp.cepal.org/sisgen/ConsultaIntegrada.asp?idIndicador=2203&idioma=e>

Elaborado por: el autor

⁶¹ <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=194&tipo=QU&title=logros>

⁶² De acuerdo al siguiente link: http://estadisticas.comunidadandina.org/eportal/contenidos/2463_8.pdf

Las estadísticas del Banco Mundial muestran que al año 2015 Colombia reporta el mayor PIB con \$ 292.080,16 millones de dólares cantidad inferior al año 2014 con \$ 378.416,01 millones de dólares y Bolivia el menor con \$ 32.997,7 millones de dólares con una tendencia equilibrada respecto al año 2014 en tanto que Perú supera al Ecuador con \$ 189.209,76 millones de dólares y \$ 100.176,81 millones de dólares respectivamente en el año 2015 inferiores respecto al 2014. (Ver gráfico 4)

Gráfico 4
Producto Interno Bruto a precios corrientes de los países que integran la CAN
 - En millones de dólares -



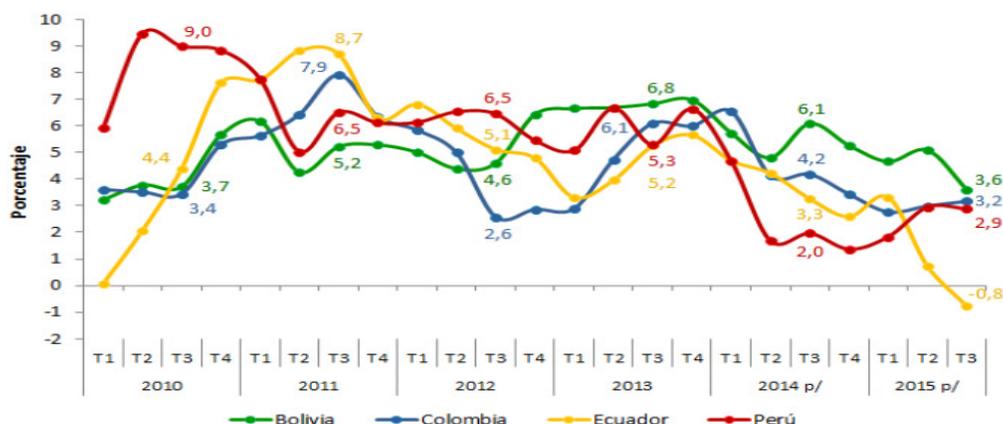
Fuente: Banco Mundial, estadísticas en <http://datos.bancomundial.org/indicador/>

Elaborado por: el autor

Respecto a las tasas de crecimiento anual por país podemos ver en el gráfico 5 que Perú experimentó una tasa del 9.0% al segundo trimestre del año 2010 para luego caer en el tercer trimestre del 2015 al 2.9%. En tanto que Ecuador llegó a su cima en el segundo trimestre del año 2011 con el 8.8% y al tercer trimestre del 2015 cayó a -0.8%. En el caso de Colombia se evidencia un tope del 7.9% al tercer trimestre del año 2011 y una caída al 2015 del 3.2% en el tercer trimestre. Finalmente Bolivia, llegó a su cima al tercer trimestre del año 2013 con el 6.8% y luego descendió al 3.6% en el tercer trimestre del año 2015.

Gráfico 5

TASA DE CRECIMIENTO ANUAL DEL PIB SEGÚN PAÍS MIEMBRO
I Trimestre 2010 - III Trimestre 2015
(Porcentaje)



Fuente:

<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE728.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

De acuerdo a las estadísticas de la CAN, el PIB de la Comunidad Andina por rama de actividad económica el rubro de “Minería e hidrocarburos representó el 12% del total, la Manufactura el 11%, mientras que el Comercio al por mayor y al por menor representó el 9% y finalmente la Construcción el 7%”⁶³

3.1.2 Balanza Comercial de la CAN

De lo anteriormente revisado, se desprende lo referente a la Balanza Comercial,⁶⁴ que es presentado en el cuadro 13 sobre el quinquenio 2010 – 2014 de acuerdo a las estadísticas que al momento se manejan el Ecuador y Perú han tenido niveles desfavorables en su comercio mientras que Bolivia y Colombia la situación opuesta teniendo saldos favorables en su balanza.

⁶³ En el portal web de la Comunidad Andina, se pueden encontrar cifras estadísticas que han sido el soporte de mi investigación, el siguiente link permite profundizar con mayores detalles:
<http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=13>

⁶⁴ La Balanza Comercial se entiende a la diferencia entre Exportaciones e Importaciones

Cuadro 13

Balanza Comercial de los miembros de la Comunidad Andina

- En miles de Dólares -

Año	Total Mundo	Extra Comunitario	Balanza Comercial (X-M) con la Comunidad Andina				
			Total	Bolivia	Colombia	Ecuador	Perú
2010	591.279	1.284.039	-692.760	117.755	1.172.980	-804.738	-1.178.757
2011	7.976.261	8.763.713	-787.452	27.796	1.115.267	-507.156	-1.513.359
2012	4.217.494	4.311.377	-93.883	443.832	1.416.002	-45.392	-1.908.325
2013	-4.749.950	-4.058.013	-691.937	437.645	1.092.810	-536.353	-1.686.039
2014	-18.563.218	-17.877.838	-685.380	450.988	534.891	-619.966	-1.051.293

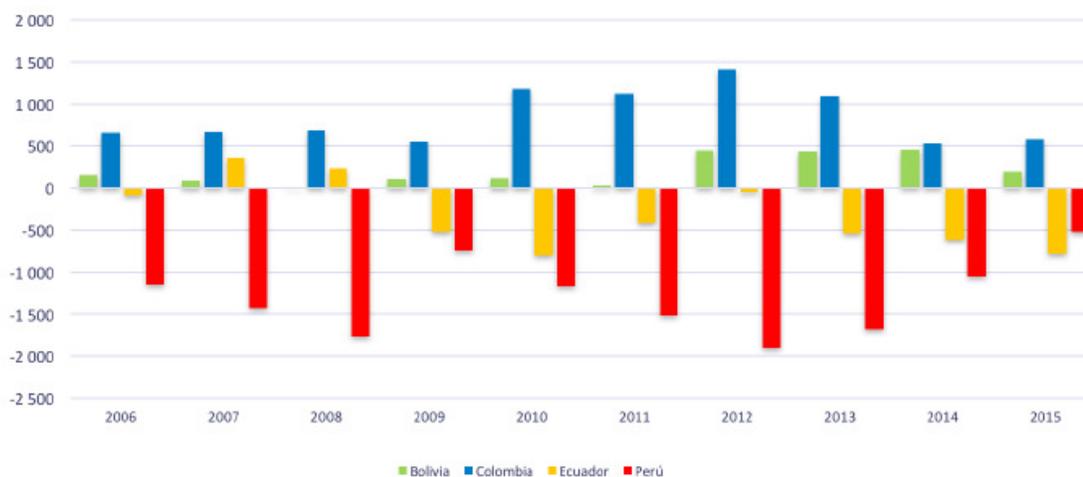
Fuente: Estadísticas de la Comunidad Andina de Naciones, Decisión 511

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

Es notorio el saldo negativo para la CAN en su balanza comercial y se puede ver lo que el cuadro 13 establece en cifras a nivel bloque con un saldo desfavorable en el año 2010 de \$ - 692.760 dólares y de \$ -685.380 dólares al año 2014 y conservando esta tendencia en el año 2015, en forma más comprensible se puede visualizar el gráfico 6.

Gráfico 6

Balanza Comercial de la Comunidad Andina de Naciones CAN
BALANZA COMERCIAL INTRA-ANDINA DE LOS PAÍSES ANDINOS, 2006 - 2015
 (En millones de dólares)

Fuente: <http://www.comunidadandina.org/Upload/201642513532DimensionEC.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones CAN

Al año 2015 el 86% del comercio intracomunitario constituyen bienes manufacturados como: aceites crudos de petróleo, tortas, aceites de soja, alambre de cobre refinado y gasolin. La tasa de crecimiento anual de las exportaciones entre países miembros de la CAN registró un 4% es decir de \$ 5.150 millones de dólares en el año 2006 pasó a \$ 7.613 millones de dólares para el año 2015. (Ver cuadro 14)

Cuadro 14

COMUNIDAD ANDINA: EVOLUCIÓN DE LAS EXPORTACIONES
(Millones de dólares)

Exportaciones	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Total (Mundo)	64 478	76 802	93 654	77 680	98 003	134 112	140 903	136 865	128 355	94 580
Intracomunitarias	5 150	5 998	7 004	5 774	7 810	9 206	10 361	9 858	9 725	7 613
Extracomunitarias	59 328	70 804	86 650	71 906	90 193	124 906	130 542	127 007	118 630	86 967

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE722.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

Las exportaciones extra comunitarias se han incrementado de \$ 59.328 millones de dólares en el 2006 hasta \$ 86.967 millones de dólares en el año 2015 como lo podemos ver en el cuadro anterior representando un 46.5%. El principal mercado extracomunitario constituyen los Estados Unidos, luego la Unión Europea y en tercer lugar China que llegan a conformar el 50.46% del total exportado. (Ver gráfico 7)

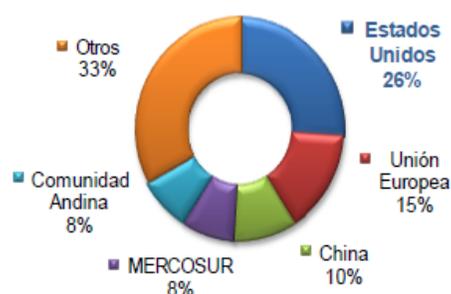
Gráfico No. 7

Exportaciones de la CAN por mercados

PRINCIPALES MERCADOS DE EXPORTACION DE LA CAN
(Millones de dólares)

Mercados	2014
1 Estados Unidos	32 870
2 Unión Europea	18 614
3 China	13 229
4 MERCOSUR	10 156
5 Comunidad Andina	9 724
Otros Países	43 763
Mundo	128 356

Comunidad Andina. Importancia de los Mercados de Destino. 2014



Fuente: Comunidad Andina / <http://www19.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2015/15675.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones CAN

Con respecto a la tasa anual de las importaciones de los países miembros de la CAN crecieron en 4.3% es decir de \$ 5.586 millones de dólares al año 2006 pasaron a los \$ 8.152 millones de dólares para el año 2015. (Ver cuadro 15)

Cuadro 15

COMUNIDAD ANDINA: EVOLUCIÓN DE LAS IMPORTACIONES
(Millones de dólares)

Importaciones	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Total (Mundo)	57 854	71 225	94 247	74 968	97 411	126 136	136 685	141 615	146 919	126 516
Intracomunitarias	5 586	6 323	7 864	6 377	8 503	9 994	10 455	10 550	10 410	8 152
Extracomunitarias	52 268	64 902	86 383	68 591	88 908	116 142	126 230	131 065	136 509	118 364

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE722.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

A nivel externo, las importaciones se han incrementado en 9% interanual, es decir de \$ 52.268 millones de dólares en el período 2006 hasta los \$ 118.364 millones de dólares al año 2015. (Ver cuadro 15)

Las importaciones de la CAN en el año 2015 son de Estados Unidos con el 23%, en segundo lugar China con el 19%, y en tercer lugar la Unión Europea con 15% para captar en total el 56% del mercado de importaciones. (Ver gráfico 8)

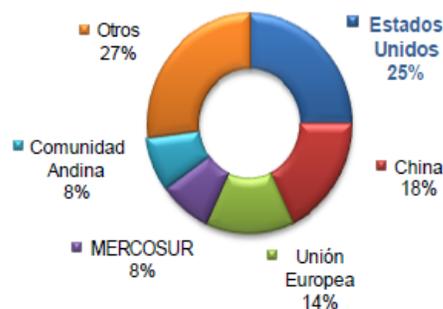
Gráfico 8

Importaciones de la CAN por mercados

PRINCIPALES MERCADOS DE IMPORTACION DE LA CAN
(Millones de dólares)

Mercados	2014
1 Estados Unidos	36 051
2 China	27 090
3 Unión Europea	20 226
4 MERCOSUR	11 649
5 Comunidad Andina	10 410
Otros Países	41 493
Mundo	146 919

Comunidad Andina. Importancia de los Mercados de Origen. 2014



Fuente: Comunidad Andina / <http://www19.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2015/15675.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones CAN

3.1.3 Remesas

Según las estadísticas del portal de la CAN las remesas hacia los países de la Comunidad Andina al 2015 fueron de \$ 2.897 millones de dólares es decir un incremento del 6.7% respecto al año anterior. Colombia con \$ 1.232 millones de dólares es el país que más ha recibido remesas representando un 10.2% de crecimiento, Perú registró un aumento del 5.7%, Ecuador creció en el 4.8% y finalmente Bolivia aumentó un 0.4% entre el cuarto trimestre de los años 2014 y 2015. (Ver cuadro 16)

Cuadro 16

REMESAS RECIBIDAS POR LOS PAÍSES DE LA CAN
IV Trimestre, 2014 - 2015
(Millones de dólares)

País	IV Trimestre		Tasa de Variación
	2014	2015	
Comunidad Andina	2 715	2 897	6,7 %
Bolivia	313	314	0,4 %
Colombia	1 118	1 232	10,2 %
Ecuador	607	636	4,8 %
Perú	677	716	5,7 %

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE729.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

En el “cuarto trimestre de 2015 Colombia sigue siendo el mayor receptor de las remesas totales de la CAN con el equivalente al 42.5%, seguido del Perú con 24.7%, Ecuador con el 22.0% y Bolivia con 10.8% respecto al total de remesas.”⁶⁵

Las Remesas Intracomunitarias al final del 2015 fueron de \$ 80.4 millones de dólares, es decir un crecimiento de 10.6% en comparación al año 2014, donde alcanzaron los \$ 72.7 millones de dólares. (Ver cuadro 17)

Mientras que en las mismas estadísticas de la CAN, el “Ecuador con \$ 31,5 millones de dólares se mantiene como el mayor emisor de remesas hacia la Comunidad Andina en el año 2015, luego Perú con \$ 28,1 millones de dólares.”⁶⁶ (Ver cuadro 17)

⁶⁵ Estos datos se encuentran en: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=13>

⁶⁶ Tomado de: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=13>

Cuadro 17

ORIGEN Y DESTINO DE LAS REMESAS ANDINAS
IV Trimestre 2015
(Millones de dólares)

Origen	Bolivia	Colombia	Ecuador	Perú	Total CAN
Destino					
Bolivia		n.d.	n.d.	6,3	6,3
Colombia	6,2		25,3	16,9	48,4
Ecuador	0,7	2,5		4,9	8,1
Perú	6,0	5,4	6,2		17,6
Total CAN	12,9	7,9	31,5	28,1	80,4

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE729.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

3.1.4 Tráfico Aéreo Internacional de personas

Al año 2015 fueron 25.289 pasajeros, donde Colombia tuvo el mayor auge con 11.797 pasajeros, seguido de Perú con 8.211 pasajeros, Ecuador con 3.844 pasajeros y Bolivia con 1.437 pasajeros todos ellos aumentando respecto al año 2014 con excepción de Ecuador cuyo valor se redujo en 127 pasajeros⁶⁷. (Ver cuadro 18)

Cuadro No. 18

COMUNIDAD ANDINA: TRÁFICO AÉREO INTERNACIONAL DE PASAJEROS, SEGÚN PAÍSES
(Miles de pasajeros)

País	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Comunidad Andina	11 507	13 082	14 237	14 660	15 712	17 615	19 686	22 274	23 746	25 289
Bolivia	879	856	790	864	1 003	1 174	1 087	1 225	1 361	1 437
Colombia	5 051	5 735	6 185	6 252	6 774	7 572	8 611	9 854	10 698	11 797
Ecuador	2 381	2 596	2 696	2 733	2 903	3 118	3 203	3 695	3 971	3 844
Perú	3 196	3 895	4 566	4 811	5 032	5 751	6 785	7 500	7 716	8 211

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE726.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

En cuanto al ingreso de personas a los países miembros por vía aérea hubo un incremento de 5.7% entre 2014 y 2015, en cambio la salida de personas al año 2015 creció en 5.6% comparado a las cifras del año 2014. (Ver cuadro 19)

⁶⁷ Para mayores detalles se puede consultar el link de la Comunidad Andina:
<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE726.pdf>

Cuadro No. 19

ENTRADA Y SALIDA AÉREA INTRACOMUNITARIA DE PASAJEROS EN LA CAN
(Miles de pasajeros)

País	Entrada		Var. %	Salida		Var. %
	2014	2015	2015/2014	2014	2015	2015/2014
Comunidad Andina	2 161	2 285	5,7	2 155	2 275	5,6
Bolivia	172	187	8,7	185	197	6,5
Colombia	780	854	9,5	822	851	3,5
Ecuador	583	580	-0,5	532	560	5,3
Perú	626	664	6,1	615	667	8,4

Fuente: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DEstadisticos/SGDE726.pdf>

Elaborado por: Comunidad Andina de Naciones

Si bien es cierto el tráfico aéreo comunitario interno de personas fue al 2015 de 4.560 miles, vemos que equivale a la suma de entradas por 2.285 personas y de salidas de personas por 2.275 lo que significa a un aumento de 10 personas más. Esto es muy importante para entender el flujo migratorio entre países miembros y sobretodo la definición de las causas que las generan como son: negocios, turismo, oportunidades laborales, etc.

3.1.5 Presión Fiscal

En cuanto a la presión fiscal en los países miembros de la Comunidad Andina, podemos observar en el cuadro 20 que tiende a mantenerse en un promedio del 20% a nivel de bloque.

Cuadro 20

Indicador de Presión Fiscal en la Comunidad Andina de Naciones

País	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Bolivia</i>	26,2	27,6	28,9	28,7	n.d.
<i>Colombia</i>	18,7	19,8	20,1	20,8	21,1
<i>Ecuador</i>	19,2	20,4	20,3	20,01	22,0
<i>Perú</i>	20,7	21,4	21,2	21,2	19,4

Fuente: <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=11066>

<http://www.datosmacro.com/impuestos/presion-fiscal/bolivia>

Elaborado por: el autor

Considerando que los ingresos de los Estados aumentan cada año como lo vimos anteriormente, esto me permite establecer una relación directa entre este incremento con el aumento de nuevos impuestos, el apareamiento de nuevos contribuyentes o por la efectividad en los controles de la Administración Tributaria, así al año 2015 en Bolivia no es posible aún obtener datos, Colombia tiene el 21.1% de presión fiscal, Ecuador el 22.0% y Perú el 19.4%.

3.2 Análisis de la Decisión 40 y 578

La soberanía señalada crea la necesidad que los Estados establezcan criterios de asignación de Potestad Tributaria, así en la materia de Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición en el material del profesor Gustavo Guerra se resumen en los siguientes:

- a) *Exclusiva en Residencia o Sede de Dirección Efectiva*
- b) *Compartida con limitación en Fuente*
- c) *Compartida sin limitación en Fuente*
- d) *Exclusiva en Fuente*

Esta investigación se basa en el estudio de personas naturales en función de la normativa interna de cada Estado⁶⁸, por lo tanto prevalece la de exclusividad en la fuente pero también compartida como el caso de las regalías, para analizar el impacto del concepto de residencia en el contexto internacional comunitario.

En los CDI los Estados firmantes establecen cláusulas que en unos casos son de beneficio y en otros de exclusión donde el concepto de *Beneficiario Efectivo*⁶⁹ es un concepto que delimita el alcance de la renta para el caso de dividendos.

⁶⁸ Sobre esto, José Vicente Troya le denomina como Cláusula Remisiva al Artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE que supone entre otras palabras “vaya a lo que dice la legislación de cada país”

⁶⁹ El Beneficiario Efectivo no está definido en el modelo de la OCDE por ejemplo y sin embargo al referirse a la normativa interna de cada estado se pretende delimitar el alcance.

El Beneficiario Efectivo, también se lo conoce como la persona que tiene el poder o libertad de decidir:

- a) La disposición del capital o del activo del que se trate
- b) Como se usarán los rendimientos que se obtengan

En los CDI, el beneficiario efectivo será quien perciba la renta efectivamente o si lo aprovecha económicamente

Ahora es importante destacar lo que en la Maestría de Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional compartió Gustavo Guerra como docente acerca de las principales características del Principio de la Fuente como la norma base de los Estados Miembros de la Comunidad Andina de Naciones:

- *Territorialidad u origen de la renta*
- *Localización económica del hecho generador o utilización económica que deriva la renta*
- *Lugar de emisión de deuda o capital, domicilio del deudor, ubicación del riesgo, bienes en garantía*
- *Derecho primigenio del Estado*
- *Aplica a residentes y no residentes*

Bajo estas premisas, resulta importante resaltar el significado de las funciones del concepto de Residencia enfocado desde la óptica del Modelo OCDE como principal para las relaciones bilaterales o multilaterales:

- a) *“Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio*
- b) *Para resolver una Doble Imposición producto de una Doble Residencia*
- c) *Para resolver una Doble Imposición producto de una Estado de Residencia y uno de Fuente.”*⁷⁰

Por lo tanto en el caso andino, sería de mucha utilidad revisar ciertos aspectos importantes del modelo más utilizado a nivel mundial como es el OCDE cuyo criterio de imposición difiere del Modelo CAN actualmente siendo tratado.

*“La característica resaltante del Modelo de Convenio Tributario Andino es la adopción del criterio de imposición exclusiva en la fuente por parte de los países andinos, una postura que desde el punto de vista del derecho Internacional Público puede ser considerada como contraria a las prácticas reconocidas internacionalmente”*⁷¹.

⁷⁰ Estos puntos los define el I.E.F. (Instituto de Estudios Fiscales s.f., 29). Adicionalmente estos tres casos pueden encontrarse en los Comentarios al Artículo 4 Relativo a la Definición de Residente del Modelo de Convenio OCDE.

⁷¹ Tomado de: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.pdf> Pág. 35

Por lo tanto las normativas a ser revisadas a continuación, tienen su esencia en el poder del criterio de la Fuente al que en las circunstancias de poco comercio se embarcaron los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones en sus orígenes que actualmente deben ser revisados para establecer relaciones equitativas entre los estados miembros debido a que actualmente el mundo globalizado establece relaciones comerciales que fomentan el uso del Modelo OCDE que favorece a países industrializados.

3.3 Breve revisión de la Normativa de “La Decisión 40”

La *Decisión 40*⁷² obedece al ordenamiento jurídico comunitario que prevalece sobre el derecho nacional, salvo que contravenga la norma en forma evidente para ser entonces nula y adicionalmente es normada por el derecho internacional público.⁷³

Posteriormente sería reemplazada en mayo de 2004 por la Decisión 578, la cual empezó a regir a partir del 1 de enero de 2005. Incorpora un estricto principio de fuente o del origen, que lo usan prácticamente los países subdesarrollados que son los que importan capitales. En cuanto a la Residencia para personas naturales, deja a consideración de la normativa interna de cada Estado,⁷⁴ para establecer la forma y monto a gravar de la renta localizada en su territorio.

Se compone de 2 anexos la Decisión 40, en lo referente al Anexo II acerca del “Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión”⁷⁵ Montaña señala que no ha sido respetado por los países miembros al suscribir convenios con terceros estados, además cita a Ramón Valdés Costa quien menciona que el problema se presenta por dos casos:

- ❖ *El radicalismo que sostuvo el criterio de la Fuente que chocaban con los principios de la residencia y la nacionalidad de los países desarrollados.*

⁷² Adoptada por el Acuerdo de Cartagena, en su Artículo 54 acerca de la Armonización Fiscal, financiera, monetaria y cambiaria de la Subregión o fuera de ella. (Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina 2016) el 16 de noviembre de 1971

⁷³ La Decisión 40 es un Instrumento de Derecho Internacional Público que al normar a la Comunidad Andina, forma parte del Derecho Comunitario y al respecto se transforma en una norma derivada por cuanto pasa a formar parte de la Norma Originaria del Acuerdo de Cartagena y por ende la supremacía del derecho comunitario sobre el derecho internacional.

⁷⁴ Tomado de: <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.pdf> Pág. 70

⁷⁵ Tomado de: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec040s.asp>

- ❖ *Celebración de Convenios con países de criterios opuestos ya que el criterio de Fuente permitía la aplicación de la legislación interna de cada estado.*

Ante esto, hay que considerar que las circunstancias de hace casi cuatro décadas son distintas con respecto a las actuales, así por ejemplo en el caso ecuatoriano su moneda ha sido reemplazada, pasando del devaluado sucre a una moneda más fuerte que ha sido la soya al cuello que ha impedido tomar medidas comerciales y que ha favorecido a otros países de la Comunidad Andina por tener su moneda propia, así en este año se ha puesto en tela de duda la permanencia de nuestro país en la CAN por su resultado negativo en la Balanza Comercial, así el Presidente de la República en varias ocasiones se ha referido, lo cual no comparto debido a que las relaciones comerciales se han deteriorado y no se han profundizado por falta de una Política de Estado que promueva la producción nacional.

Pero además Montaña hace referencia a que la Decisión 40 (*Derecho Comunitario*) fue aprobada en las legislaciones internas y al ser parte del derecho comunitario andino, no puede ser sustituida por otra como la Decisión 578 (*Derecho Internacional*), como dice “a lo sumo se puede exigir que los Estados Miembros ajusten, modifiquen o deroguen el convenio multilateral a las previsiones de la Decisión 578.” (MONTAÑO 2008, 158), actualmente ya no está en vigencia.

3.4 La Transición de la Decisión 40 a la Decisión 578

Al igual que la Decisión 40, la Decisión 578 es una norma derivada del Derecho Comunitario que prima sobre el Derecho Internacional y sobre el Derecho Nacional, por lo tanto se establece una relación de poder supranacional. Ya mencionamos en un apartado anterior que la norma comunitaria es de integración y por lo tanto cualquier alcance que se realice y atente a la normatividad interna de un Estado debe ser analizada para evitar la relación innata de integración regional. (Ver cuadro 21)

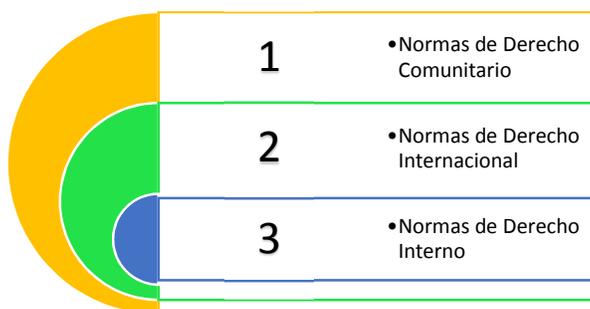
La Decisión 578 está basada en Fuente⁷⁶, con vigencia desde el 1 de enero del 2005 y contiene 22 artículos que norman las diferentes rentas que se obtienen por las personas

⁷⁶ La doctrina y el derecho comparado han planteado de manera general las siguientes maneras de entender el criterio de la fuente:

naturales y las jurídicas de los países miembros, es conocida como “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”⁷⁷ y cuyas características se presentan en el cuadro 22.

Cuadro 21

Supremacía del Derecho Comunitario



Fuente: Material Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – Dr. Gustavo Guerra

Elaborado por: el autor

Al decir de Montaña, se establecieron particularidades para fomentar ciertos beneficios para los países miembros de la CAN para seguir promoviendo la integración y el fortalecimiento del comercio intracomunitario, así tenemos:

- *“Colaboración entre administraciones tributarias*
- *Actualizar las normas para evitar la doble tributación*
- *Fomentar los intercambios entre países miembros*
- *Atraer la inversión extranjera*
- *Prevenir la evasión fiscal”*⁷⁸

Entonces la Decisión 578 abarcaría aspectos sobre las personas naturales que a continuación se van a revisar, considerando un análisis de la normativa interna de cada estado para determinar las semejanzas y diferencias y sobretodo observar la desventaja de tener un sinnúmero de tarifas cuando lo ideal sería, la armonización de las mismas.

-
- a) Lugar de prestación del servicio
 - b) Lugar de utilización o beneficio del servicio
 - c) Lugar de la fuente pagadora

⁷⁷ Tomado de: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>

⁷⁸ César Montaña indica que muchos indican que la Decisión 578 deroga a la Decisión 40 pero a la vez sostiene que no la sustituye sino que complementa al Anexo I sobre el Impuesto a la Renta y al Patrimonio. (MONTAÑO 2008)

Cuadro 22

Aspectos Generales de la Decisión 578 de la Comunidad Andina⁷⁹

CARACTERISTICAS		PROBLEMAS	
√	Modelo de Convenio Multilateral para evitar la doble tributación	√	La Decisión no resuelve los conflictos:
√	Exclusividad para la tributación en FUENTE, excepto para:		FUENTE - FUENTE: Es decir que 2 países consideran que la renta se genera en su territorio propio
	- Navegación marítima o aérea	√	No hay limitación de tasas en fuente
	- Trabajadores diplomáticos o consulares	√	Establece oportunidades de planificación para personas físicas:
√	Adopta ciertas particularidades de los Modelos OCDE y ONU de los elementos de la Renta:		- Su imposición directa se reducirá si obtiene una parte de la renta en otro Estado signatario
	- Las definiciones de conceptos básicos como: regalías, intereses, ganancias de capital, etc.		
	- Pero no hay una definición de PERSONA FISICA RESIDENTE ó DOMICILIADA		
	- No hay un artículo para eliminar la DOBLE TRIBUTACION (debido a que la soberanía es de su propia Exclusividad)		

Fuente: BID: <http://www19.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2008/01214.pdf>

Elaborado por: el autor

3.5 Análisis Comparado del Impuesto a la Renta de Personas Naturales Residentes y No Residentes en la CAN y la Decisión 578

Para la realización de esta parte de la investigación, se la va a dividir en tributación del Impuesto a la Renta para residentes y no residentes estableciendo las tarifas que se establecerían en las normatividades internas para ambos casos consiguiendo que el lector pueda darse cuenta de lo importante de la aplicación de los convenios cuya finalidad es evitar la doble imposición y en los dos casos aplicados más adelante se podrá complementar la idea inicial presentada.

3.5.1 Tributación de Personas Naturales No Residentes

3.5.1.1 Definiciones Generales de la Decisión 578

El *Artículo 2* de la Decisión 578⁸⁰ habla acerca de Definiciones Generales, entre las que encontramos algunas a las que voy a referir:

⁷⁹ Información tomada de la página web: <http://www19.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2008/01214.pdf>

⁸⁰ La revisión de los artículos de la Decisión 578, serán considerados como base teórica sobre lo que se va a desarrollar el estudio comparativo, en caso de querer acceder al documento en mención, se puede acudir a: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>

✓ *“Con respecto a los Países Miembros:*

*Los términos Países Miembros servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.”*⁸¹ Corresponde en sí a la conformación originaria de la CAN por los cinco Estados, aunque en el año 2006 Venezuela se separaría luego de 33 años de permanencia quedando los cuatro países actuales.

✓ *“Con respecto al término persona:*

a. *Una persona física o natural*

b. *Una persona moral o jurídica*

c. *Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.”*⁸²

Entonces el estudio corresponde al primer grupo sobre personas físicas o naturales y su correspondiente tratamiento en las legislaciones nacionales atendiendo criterios relacionados a su legislación tributaria y civil.

✓ *“Con respecto al Domicilio:*

*Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.*⁸³

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

*Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.”*⁸⁴

Las legislaciones internas han optado como el caso Ecuatoriano incluir criterios más particulares para captar a nuevos contribuyentes o quizá aclarar la norma para cobijarlos ya que en la Decisión 578 como vimos no lo menciona sino que deja a

⁸¹ *Ibíd.*, p. 1.

⁸² *Ibíd.*, p. 1.

⁸³ Esta Decisión 578 no indica que es Residencia Habitual ni tampoco hace referencia al tiempo de permanencia de la persona física en alguno de los Países Miembros.

⁸⁴ Tomado de: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>

criterio de cada Estado el considerar a una persona como *residente* complementando la norma comunitaria con la norma interna.

3.5.1.2 Jurisdicción Tributaria

El artículo 3 establece con mayor claridad que la renta será gravada en el lugar donde se obtenga es decir en la fuente y ordena que los otros países la consideren como exenta. Con esto se pretende combatir la figura de la Doble Tributación con el consiguiente sacrificio fiscal para el Estado que debe ceder la renta al declararla exenta porque el otro estado la gravaría en fuente.

3.5.1.3 Rentas de Bienes Inmuebles

El artículo 4, sobre Rentas Inmobiliarias menciona lo siguiente:

*“Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.”*⁸⁵

3.5.1.4 Regalías

El artículo 9, sobre Regalías menciona lo siguiente:

*“Las regalías⁸⁶ sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible”*⁸⁷

3.5.1.5 Intereses

El artículo 10 sobre Intereses indica lo siguiente:

*“Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago”*⁸⁸

⁸⁵ *Ibíd.*

⁸⁶ En economía y finanzas, hablar de royalty o regalía es hablar del pago que debe hacerse por el hecho de utilizar la propiedad de un tercero. Este término se usa especialmente cuando se habla de patentes, trabajos sujetos a copyright o derechos de atribución, franquicias o incluso por el uso de ciertos recursos naturales. Mayores referencias en: <http://www.economiasimple.net/glosario/royalty>

⁸⁷ Tomado de: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>

⁸⁸ *Ibíd.*

3.5.1.6 Dividendos

En el artículo 11 referente a los Dividendos y participaciones encontramos:

“Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.”⁸⁹

3.5.1.7 Ganancias de Capital

El artículo 12 trata acerca de las Ganancias de Capital y menciona:

“Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a)** *Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y*
- b)** *Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.”⁹⁰*

3.5.1.8 Servicios Personales

En lo que tiene que ver con el artículo 13, trata sobre las Rentas provenientes de la prestación de servicios personales y cito: *“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:*

⁸⁹ *Ibíd.*

⁹⁰ Tomado de: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>

- 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 realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.”⁹¹*

3.5.1.9 Pensiones y Anualidades

El artículo 15 hace referencia a las Pensiones y Anualidades:

“Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.”⁹²

3.5.1.10 Actividades de Entretenimiento

Si revisamos el artículo 16 corresponde a las rentas provenientes de actividades de entretenimiento público y cito: *“Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.”⁹³*

3.5.1.11 Impuestos al Patrimonio

En lo referente al Artículo 17 sobre los Impuestos al Patrimonio establece: *“El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.”⁹⁴*

⁹¹ *Ibíd.*, p. 3.

⁹² *Ibíd.*, p. 3.

⁹³ *Ibíd.*, p. 3.

⁹⁴ *Ibíd.*, p. 3.

Hace referencia al patrimonio que pertenece a una persona o a alguna empresa, pero hay que también dejar sentado que la Decisión 40 establece otros criterios sobre aeronaves, autobuses, valores inmobiliarios, etc.

En el cuadro 23 podemos ver las tarifas que aplicarían los Estados de la Comunidad Andina a los no residentes por la naturaleza de las diferentes rentas que se establecen en la Decisión 578 encontrando tarifas que van entre 6.8% al 33% en el bloque en común. Para el caso Colombiano la máxima tarifa que se aplica es del 33% considerando para el caso de intereses tarifas entre 5%, 14% y 33%. Si vemos el Perú, la máxima tarifa para no residentes es del 30% encontrando otras inferiores como el caso de intereses con el 4.99% y 6.8% para dividendos. En Bolivia hay una armonización completa de tarifas para no residentes del 12.5%. Finalmente en Ecuador las tarifas van entre el 22% y el 35% en el caso de paraísos fiscales esta última.

Cuadro 23
Retenciones para no residentes

Retenciones sobre pagos a No Residentes					
	Decisión 578	Colombia	Perú	Bolivia	Ecuador
Artículo 4	Rentas de Bienes Inmuebles	33%	30,00%	12,5%	22% - 35%
Artículo 9	Regalías	33%	30%	12,5%	22% - 35%
Artículo 10	Intereses	5%, 14%, 33%	4,99%, 30%	12,5%	22% - 35%
Artículo 11	Dividendos	0 - 33%	6,8%	12,5%	0% - 35%
Artículo 12	Ganancias de Capital	33%	30,00%	12,5%	22% - 35%
Artículo 13	Servicios Personales	10% - 33%	30%	12,5%	22% - 35%
Artículo 15	Pensiones y Aualidades	Exenta	Exenta	Exenta	Exenta
Artículo 16	Actividades de Entretenimiento	33%	30%	12,5%	22% - 35%

Fuente: CIAT, “Los Sistemas Tributarios de América Latina, N° 1” Septiembre 2016

https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf

Elaborado por: el autor

Cabe señalar que de acuerdo a una resolución del SRI para el caso del Ecuador, el “monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición será de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales”⁹⁵ (\$223.400

⁹⁵ NAC-DGERCGC16-00000204 R.O. 775 de 14-06-2016 23-05-2016

para este año 2016) y en caso de superar este monto, se debe proceder a realizar la retención aplicando la tarifa correspondiente y en caso de haber exoneración o disminución de la misma, se procederá con la devolución a través de la presentación del respectivo reclamo de pago indebido ante la Administración Tributaria.

3.5.2 Tributación de Personas Naturales Residentes

En este apartado vamos a revisar la norma interna de cada estado para tributar sobre el Impuesto a la Renta, comenzando en el cuadro 24 con Colombia que establece tres tipos de cálculo de este impuesto y aplica en una primera forma conocida como ordinaria con aplicación del 0% - 33% como tarifa progresiva.

Cuadro 24

Cálculo de la Base Imponible del Impuesto a la Renta para residentes de Colombia

COLOMBIA																																								
Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta IR																																								
<i>a) Sistema Ordinario</i>	Aplica deducciones, tipo progresivo de máximo el 33%	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Base imponible (UVT)</th> <th>Tipo marginal (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0 – 1.090</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>1.091 – 1.700</td> <td>19</td> </tr> <tr> <td>1.700 – 4.100</td> <td>28</td> </tr> <tr> <td>Más de 4.100</td> <td>33</td> </tr> </tbody> </table>	Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)	0 – 1.090	0	1.091 – 1.700	19	1.700 – 4.100	28	Más de 4.100	33																												
Base imponible (UVT)	Tipo marginal (%)																																							
0 – 1.090	0																																							
1.091 – 1.700	19																																							
1.700 – 4.100	28																																							
Más de 4.100	33																																							
<i>b) Impuesto Mínimo Alternativo para los trabajadores IMAN</i>	Cuota UVT entre 0 - ((27% RGA) - 1622 UVT)	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Base del IMAN (UVT)</th> <th>Cuota (UVT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Menos de 1.548</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>13.236</td> <td>1.979,89</td> </tr> <tr> <td>13.439</td> <td>2.031,18</td> </tr> <tr> <td>Más de 13.643</td> <td>(27% x RGA) - 1.622</td> </tr> </tbody> </table>	Base del IMAN (UVT)	Cuota (UVT)	Menos de 1.548	0,00	13.236	1.979,89	13.439	2.031,18	Más de 13.643	(27% x RGA) - 1.622																										
Base del IMAN (UVT)	Cuota (UVT)																																							
Menos de 1.548	0,00																																							
.....																																							
13.236	1.979,89																																							
13.439	2.031,18																																							
Más de 13.643	(27% x RGA) - 1.622																																							
<i>c) Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS)</i>	<p>1. Trabajadores con renta bruta < 2.800 UVT y patrimonio neto < 12.000 UVT</p> <p>2. Personas físicas autónomas que cumplan:</p> <p><i>a) Si más del 80% procede de actividades según el art. 340 del Estatuto Tributario</i></p> <p><i>b) Realiza actividades por cuenta propia</i></p> <p><i>c) La Renta Gravable Alternativa RGA < 27.000 UVT</i></p> <p><i>d) Patrimonio Neto ejercicio anterior es < 12.000 UVT</i></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Base imponible alternativa total anual desde (UVT)</th> <th>IMAS (UVT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1.548</td> <td>1,08</td> </tr> <tr> <td>1.588</td> <td>1,10</td> </tr> <tr> <td>1.629</td> <td>1,13</td> </tr> <tr> <td>.....</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>2.688</td> <td>75,24</td> </tr> <tr> <td>2.769</td> <td>84,30</td> </tr> </tbody> </table> <p>menor de 27.000 UVT:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Actividad</th> <th>Para RGA desde (UVT)</th> <th>IMAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Deportes y otras actividades recreativas</td> <td>4.057</td> <td>1,77% x (RGA en UVT - 4.057)</td> </tr> <tr> <td>Agricultura, silvicultura y pesca</td> <td>7.143</td> <td>1,23% x (RGA en UVT - 7.143)</td> </tr> <tr> <td>Comercio al por mayor</td> <td>4.057</td> <td>0,82% x (RGA en UVT - 4.057)</td> </tr> <tr> <td>Comercio al por menor</td> <td>5.409</td> <td>0,82% x (RGA en UVT - 5.409)</td> </tr> <tr> <td>Vehículos a motor, accesorios y comercio de productos relacionados</td> <td>4.549</td> <td>0,95% x (RGA en UVT - 4.549)</td> </tr> <tr> <td>Construcción</td> <td>2.090</td> <td>2,17% x (RGA en UVT - 2.090)</td> </tr> <tr> <td>Electricidad, gas y vapor</td> <td>3.934</td> <td>2,97% x (RGA en UVT - 3.934)</td> </tr> </tbody> </table>	Base imponible alternativa total anual desde (UVT)	IMAS (UVT)	1.548	1,08	1.588	1,10	1.629	1,13	2.688	75,24	2.769	84,30	Actividad	Para RGA desde (UVT)	IMAS	Deportes y otras actividades recreativas	4.057	1,77% x (RGA en UVT - 4.057)	Agricultura, silvicultura y pesca	7.143	1,23% x (RGA en UVT - 7.143)	Comercio al por mayor	4.057	0,82% x (RGA en UVT - 4.057)	Comercio al por menor	5.409	0,82% x (RGA en UVT - 5.409)	Vehículos a motor, accesorios y comercio de productos relacionados	4.549	0,95% x (RGA en UVT - 4.549)	Construcción	2.090	2,17% x (RGA en UVT - 2.090)	Electricidad, gas y vapor	3.934	2,97% x (RGA en UVT - 3.934)
Base imponible alternativa total anual desde (UVT)	IMAS (UVT)																																							
1.548	1,08																																							
1.588	1,10																																							
1.629	1,13																																							
.....																																							
2.688	75,24																																							
2.769	84,30																																							
Actividad	Para RGA desde (UVT)	IMAS																																						
Deportes y otras actividades recreativas	4.057	1,77% x (RGA en UVT - 4.057)																																						
Agricultura, silvicultura y pesca	7.143	1,23% x (RGA en UVT - 7.143)																																						
Comercio al por mayor	4.057	0,82% x (RGA en UVT - 4.057)																																						
Comercio al por menor	5.409	0,82% x (RGA en UVT - 5.409)																																						
Vehículos a motor, accesorios y comercio de productos relacionados	4.549	0,95% x (RGA en UVT - 4.549)																																						
Construcción	2.090	2,17% x (RGA en UVT - 2.090)																																						
Electricidad, gas y vapor	3.934	2,97% x (RGA en UVT - 3.934)																																						

Fuente: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf

Elaborado por: el autor

Posteriormente el IMAN donde se establecen 86 rangos que tributarán en UVT (Unidad de Valor Tributario) como se ve en el mismo cuadro y finalmente el IMAS para empleados y trabajadores autónomos.

Para el caso peruano, se establecen cinco categorías para la imposición del Impuesto a la Renta por diferentes conceptos como lo muestra el cuadro 25 estableciéndose el pago del 6.25% para las tres primeras, mientras que para la cuarta y quinta se establecen valores progresivos entre el 8% y 30% de acuerdo a la base imponible que se obtenga en UIT (Unidad Impositiva Tributaria) siendo la más importante la tercera donde se resumen las rentas tanto de personas jurídicas como de personas naturales.

Cuadro 25

Cálculo de la Base Imponible del Impuesto a la Renta para residentes de Perú

PERU														
Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta IR	<i>Primera Categoría</i>	Rentas de alquiler de inmuebles, PN sujetas al 6,25% sobre la renta neta (Ingresos totales deducidos el 20%)												
	<i>Segunda Categoría</i>	Rentas de Inversión PN (intereses, regalías, dividendos) sujetas al 6,25% sobre la renta neta Y 6,8% en dividendos												
	<i>Tercera Categoría</i>	Rentas Empresariales PN y PJ (comercio, industria, agricultura, minería y otras) para personas naturales y jurídicas 6,25%												
	<i>Cuarta Categoría</i>	Renta de los servicios personales independientes PN y aplica una deducción del 20% y 7 UIT												
	<i>Quinta Categoría</i>	Rentas del Trabajo en relación de dependencia PJ (incluye pensiones) y aplica una deducción de 7 UIT												
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>Base imponible (UIT)</th> <th>Tipos (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hasta 5</td> <td>8</td> </tr> <tr> <td>5 – 20</td> <td>14</td> </tr> <tr> <td>20 – 35</td> <td>17</td> </tr> <tr> <td>35 – 45</td> <td>20</td> </tr> <tr> <td>Más de 45</td> <td>30</td> </tr> </tbody> </table>	Base imponible (UIT)	Tipos (%)	Hasta 5	8	5 – 20	14	20 – 35	17	35 – 45	20	Más de 45	30
Base imponible (UIT)	Tipos (%)													
Hasta 5	8													
5 – 20	14													
20 – 35	17													
35 – 45	20													
Más de 45	30													

Fuente:

<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo>

https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf

Elaborado por: el autor

A continuación podemos revisar el cuadro 26 donde el Impuesto a la Renta para residentes bolivianos se determina con un solo valor luego de aplicadas las respectivas deducciones y como mencionamos anteriormente grava en territorio la única tarifa del 13% para rentas de capital como de trabajo o ambas y deja en la figura de no sujeción a las rentas provenientes del extranjero.

Cuadro 26

Cálculo de la Base Imponible del Impuesto a la Renta para residentes de Bolivia

BOLIVIA	
Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta IR	<p>Para el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas el impuesto grava las rentas provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de los dos factores.</p> <p><i>(Artículo 19, Ley 843/86)</i></p> <p>- Aplican las deducciones respectivas</p> <p>Es independiente de la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que participan en la renta.</p>
	<p>TARIFA UNICA: 13% <small>(Artículo 30, Ley 843/86).</small></p>

Fuente:

<http://www.impuestos.gob.bo/images/comunicacion/varios/LEY-843-28-11-14.pdf>

https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf

Elaborado por: el autor

Ahora para culminar el análisis de la normativa interna de los Estados de la Comunidad Andina, tenemos el caso ecuatoriano en la Ley Orgánica de Régimen Tributario se establece en el artículo 36 la tarifa progresiva de Impuesto a la Renta para personas naturales en función de su valor monetario de sus rentas obtenidas consolidadas de fuente nacional y extranjera, estableciendo un valor límite de \$ 11.170 como máximo valor que no generaría imposición y estaría desgravada, en tanto que establece 8 rangos adicionales que van desde el valor antes indicado hasta por sobre los \$ 113.940 aplicándose tarifas progresivas que van desde el 5% hasta el 35%.

La base imponible se obtiene luego de deducirse de los Ingresos todos los gastos que la ley permite como deducibles en función de su actividad económica y adicionalmente para el caso de las personas naturales una deducción por gastos personales que comprenden: salud, educación, vestimenta, alimentación y vestuario hasta un límite determinado que equivale al 50% de los ingresos gravables y tampoco debe superar el 1.3 veces de la fracción básica exenta, es decir \$ 14.521 para el año 2016 (Ver cuadro 27)

Cuadro 27

Cálculo de la Base Imponible del Impuesto a la Renta para residentes de Ecuador

ECUADOR																																															
Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta IR	Rentas Totales	Valores ordinarios y extraordinarios, incluye rentas extranjeras obtenidas																																													
	(-) Gastos Totales Deducibles	Para generar ingresos gravados																																													
	(-) Gastos Personales	Salud, educación, vestuario, vivienda y alimentación																																													
	(=) Base Imponible	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="4">IMPUESTO A LA RENTA 2016</th> </tr> <tr> <th>Fracción Básica</th> <th>Exceso Hasta</th> <th>Impuesto Fracción Básica</th> <th>% Impuesto Fracción Excedente</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>11,170</td> <td>0</td> <td>0%</td> </tr> <tr> <td>11,170</td> <td>14,240</td> <td>0</td> <td>5%</td> </tr> <tr> <td>14,240</td> <td>17,800</td> <td>153</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>17,800</td> <td>21,370</td> <td>509</td> <td>12%</td> </tr> <tr> <td>21,370</td> <td>42,740</td> <td>938</td> <td>15%</td> </tr> <tr> <td>42,740</td> <td>64,090</td> <td>4,143</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>64,090</td> <td>85,470</td> <td>8,413</td> <td>25%</td> </tr> <tr> <td>85,470</td> <td>113,940</td> <td>13,758</td> <td>30%</td> </tr> <tr> <td>113,940</td> <td>en adelante</td> <td>22,299</td> <td>35%</td> </tr> </tbody> </table>		IMPUESTO A LA RENTA 2016				Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente	0	11,170	0	0%	11,170	14,240	0	5%	14,240	17,800	153	10%	17,800	21,370	509	12%	21,370	42,740	938	15%	42,740	64,090	4,143	20%	64,090	85,470	8,413	25%	85,470	113,940	13,758	30%	113,940	en adelante	22,299	35%
	IMPUESTO A LA RENTA 2016																																														
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente																																												
0	11,170	0	0%																																												
11,170	14,240	0	5%																																												
14,240	17,800	153	10%																																												
17,800	21,370	509	12%																																												
21,370	42,740	938	15%																																												
42,740	64,090	4,143	20%																																												
64,090	85,470	8,413	25%																																												
85,470	113,940	13,758	30%																																												
113,940	en adelante	22,299	35%																																												
<i>Aplica tarifa progresiva</i>																																															

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, Artículo 36

https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/SerieComparativa/2016_sistemas_tributarios_AL.pdf

Elaborado por: el autor

En cuanto a las retenciones internas de los Estados de la Comunidad Andina, podemos referirnos en el anexo 3, para los diferentes tipos de hechos imponible a gravar por los residentes de cada País Miembro.

3.6 Legislación Comparada de la Residencia Fiscal, un enfoque desde la Normativa Tributaria y Civil en los Estados Miembros de la CAN

En este punto vamos a revisar las normas internas de cada Estado de la Comunidad Andina de Naciones para establecer la comparación respectiva. (Ver cuadros 28, 29, 30 y 31)

3.6.1 Análisis Comparado del Impuesto a la Renta

En la normativa de cada Estado miembro podemos observar en el cuadro 28 que por el número de días, solamente Bolivia no menciona nada al respecto. En el caso

de Colombia su legislación interna establece que se considera residente a una persona natural que se encuentre más de 183 días en un período de incluyendo las entradas y salidas en un año y si su permanencia es discontinua entonces esta persona será residente a partir del segundo año.

Cuadro 28

Estudio comparado del concepto de Residencia en la CAN: Por el tiempo de permanencia en el Estado

Colombia	Residencia Fiscal	Ecuador
Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un período cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el entendido que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o período gravable	Por el número de días	<i>Residencia fiscal.- Se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo</i> Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:
	Normas referentes al Impuesto a la Renta	
		a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal
Perú		b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea 183 días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de 12 meses dentro de 2 periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país y deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos 183 días calendario, consecutivos o no. En caso de que un residente fiscal en Ecuador y acredite residencia fiscal en un paraíso fiscal éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los 4 períodos fiscales siguientes, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos 183 días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal
Perú		
Perú		
Bolivia		
No menciona nada al respecto		

Fuente: Perú: Ley de Impuesto a la Renta TUO Art. 6, 7,8
 Ecuador: LORTI: Art. 4.1, 4.3, 36, 39 RALORTI: 7
 Colombia: Estatuto Tributario: Capítulo Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Art.10

Elaborado por: el autor

En Ecuador, al respecto se produjo una reforma tributaria en el año 2014 sobre el alcance de la Residencia Fiscal, donde se establecen ciertos criterios que son importantes revisar. La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en su Artículo 4.3 menciona: “se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo” por lo que el tratamiento no hace ninguna distinción a los conceptos.

El primer criterio hace referencia a que será residente ecuatoriano si la permanencia es de 183 días incluyendo las llamadas ausencias esporádicas que sea consecutivo o no en el año fiscal.

Un segundo criterio similar al anterior, establece los 183 días de permanencia consecutivos o no incluyendo las ausencias esporádicas, en un lapso de 12 meses dentro de dos períodos fiscales. Es decir que se amplía a dos períodos el alcanza de la residencia fiscal y en el caso de ser residente ecuatoriano con acreditación de residencia en un paraíso fiscal, será residente con fines fiscales en el Ecuador hasta los cuatro períodos siguientes a menos que pueda probar que ha permanecido fuera del país por más de 183 días en un mismo período fiscal.

En Perú, es similar al primer apartado del alcance ecuatoriano, es decir que será residente peruano el extranjero que se mantenga más de 183 días calendario en un período de 12 meses. Por lo que las legislaciones de Colombia y Ecuador tienen mayor ventaja al momento de alcanzar la imposición a la renta de una persona natural porque el alcance de dichas normas podría considerar ahora como residente a una persona que antes no lo era y eso ayudaría a alcanzar los fines de la Política Fiscal de todo Estado, el conseguir recursos para financiar su presupuesto general.

En cuanto al análisis de la Residencia cuando se prestan servicios en el extranjero en el cuadro 29 podemos revisar la comparación, donde la norma Colombiana establece y se ciñe a lo que la Convención de Viena menciona sobre asuntos diplomáticos y consulares y por ende en esos territorios no son objeto de imposición o renta.

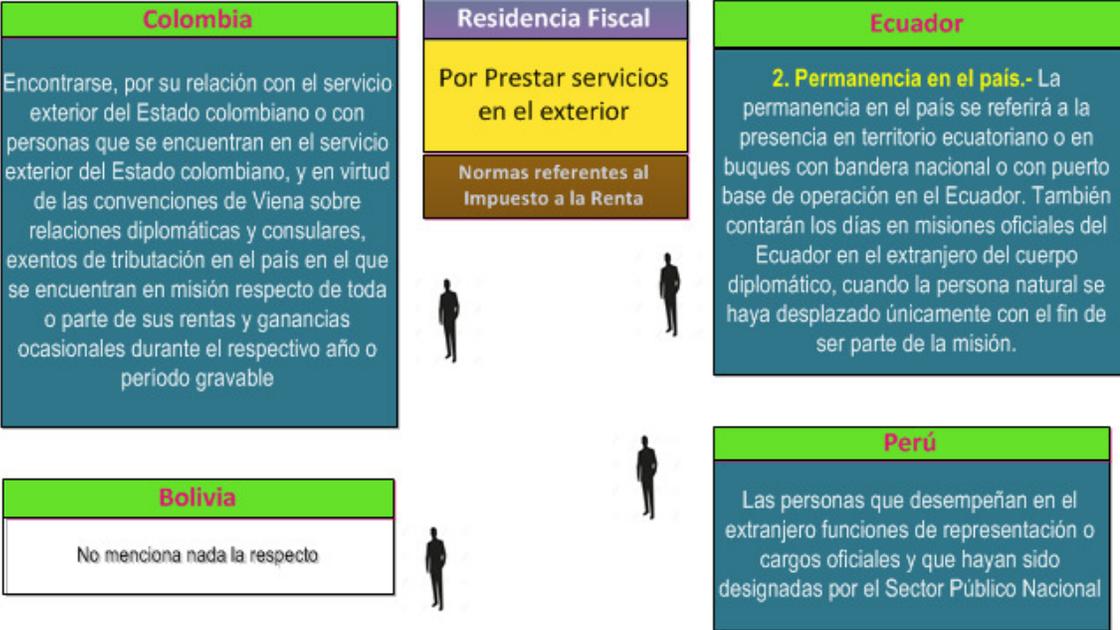
Para el caso del Ecuador, un argumento análogo hace referencia a la permanencia presencial en el territorio o en los buques de bandera nacional o en los puertos de operación, así como las misiones diplomáticas en el extranjero solo con fines de cumplir su misión encomendada, en forma similar al tratamiento colombiano.

Para Bolivia, no mencionada nada en su normativa de Impuesto a la Renta acerca de la prestación de servicios fuera del territorio nacional de sus representantes.

Finalmente en el Perú, hace la distinción de sus compatriotas que presten servicios en el extranjero por cargos oficiales en representación del sector público serán considerados como residentes peruanos.

Cuadro 29

Estudio comparado de la Residencia: Servicios prestados al Estado en el exterior



Fuente: Perú: Ley de Impuesto a la Renta TUO Art. 6, 7,8
 Ecuador: LORTI: Art. 4.1, 4.3, 36, 39 RALORTI: 7
 Colombia: Estatuto Tributario: Capítulo Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Art.10

Elaborado por: el autor

Ahora continuando el análisis comparado, la norma de los países miembros en común es que la Residencia es otorgada a los ciudadanos nacionales u originarios de su país natal, esto se puede observar en el cuadro 30.

Entonces podemos apreciar que las legislaciones colombiana y ecuatoriana tienen rasgos comunes y característicos que los distinguen de la peruana y boliviana. Para ser Residente Fiscal Colombiano se establecen seis posibles criterios que deben tenerse presente, esto es que el cónyuge o sus hijos residan en el país, luego que sus ingresos superen el 50% en el país, el tercero menciona que más del 50% de sus bienes se administren directamente en este país, un cuarto criterio hace referencia a que más de un 50% de sus activos estén concentrados en Colombia, el quinto menciona que no

acrediten condición de residencia en ningún otro Estado y finalmente el sexto criterio califica como residente colombiano al nacional que resida en un paraíso fiscal.

En forma parecida si se quiere, la legislación nacional del Ecuador menciona cinco factores que le darían a la persona el nombramiento de Residente Fiscal. El primero por la presencia física en el territorio, el segundo a la permanencia en el territorio o sus buques con bandera nacional, el tercero establece que las ausencias esporádicas no excedan los 30 días corridos, un cuarto factor de análisis se refiere a que el núcleo principal de sus intereses vitales esté en el Ecuador, el quinto menciona a los vínculos familiares más estrechos, es decir si su cónyuge o sus hijos hayan permanecido en el país más días respecto a la permanencia en otro país y finalmente en cuanto a la migración, debido a que los compatriotas no puedan demostrar su permanencia en otro país, se entenderán residentes ecuatorianos.

En el caso del Perú, su normatividad es simple y determina como residentes a las personas naturales con nacionalidad peruana con domicilio en este país e incluso menciona a las sucesiones si antes de fallecer hubiera mantenido su domicilio ahí, entonces serán considerados residentes o domiciliados en el Perú.

En el caso Boliviano, simplemente por ser nacionales de este país ya son residentes y por tanto sujetos a imposición tributaria si así el Estado lo decide por su poder. (Las personas naturales fijan su domicilio en este país pero esto se encuentra directamente en el Código Tributario de Bolivia).

Cuadro 30

Estudio comparado del concepto de Residencia en la CAN: Por la nacionalidad y los intereses personales

Colombia	Ecuador
<p>1. Ser nacionales y que durante el respectivo año o período gravable:</p> <p>a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,</p> <p>b) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional;</p> <p>c) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,</p> <p>d) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o,</p> <p>e) Habiendo sido requeridos por la administración tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,</p> <p>f) Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal</p>	<p>1. Permanencia.- La permanencia de una persona natural se referirá a su presencia física en un lugar y se contará por días completos, incluyendo el día de entrada pero no el de salida.</p> <p>2. Permanencia en el país.- La permanencia en el país se referirá a la presencia en territorio ecuatoriano o en buques con bandera nacional o con puerto base de operación en el Ecuador. También contarán los días en misiones oficiales del Ecuador en el extranjero del cuerpo diplomático, cuando la persona natural se haya desplazado únicamente con el fin de ser parte de la misión.</p> <p>3. Ausencias esporádicas.- Las ausencias del país serán consideradas esporádicas en la medida en que no excedan los treinta (30) días corridos.</p> <p>4. Núcleo principal de intereses en base a activos.- Una persona natural será considerada residente fiscal del Ecuador cuando, en cualquier momento dentro del período fiscal, el mayor valor de sus activos esté en Ecuador, considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de medición.</p>
<p>Perú</p> <p>Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común. Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley</p>	<p>5. Vínculos familiares más estrechos.- Una persona natural tendrá sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador cuando su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos doce meses con respecto a cualquier otro país. En caso de que no se pueda determinar lo anterior, se considerará, bajo los mismos parámetros, la permanencia de sus padres dependientes.</p> <p>6. Ecuatorianos migrantes.- Para efectos del cálculo de permanencia de ecuatorianos migrantes que no puedan demostrar su permanencia en otro país o jurisdicción mediante certificado de movimiento migratorio, éstos podrán hacerlo mediante la certificación del registro consular actualizada conferida por el ministerio rector de la política de movilidad humana.</p>
<p>Bolivia</p> <p>No menciona nada la respecto</p>	<p>c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta. Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período. De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador</p> <p>d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador</p>

Fuente: Perú: Ley de Impuesto a la Renta TUO Art. 6, 7,8
 Ecuador: LORTI: Art. 4.1, 4.3, 36, 39 RALORTI: 7
 Colombia: Estatuto Tributario: Capítulo Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Art.10

Elaborado por: el autor

No se consideran como residentes fiscales, por ende no objeto de imposición de acuerdo al cuadro 31 los siguientes casos: Para Colombia cuando más del 50% de los ingresos de sus nacionales sea en otra jurisdicción, luego que más del 50% de sus activos igualmente estén en otro Estado.

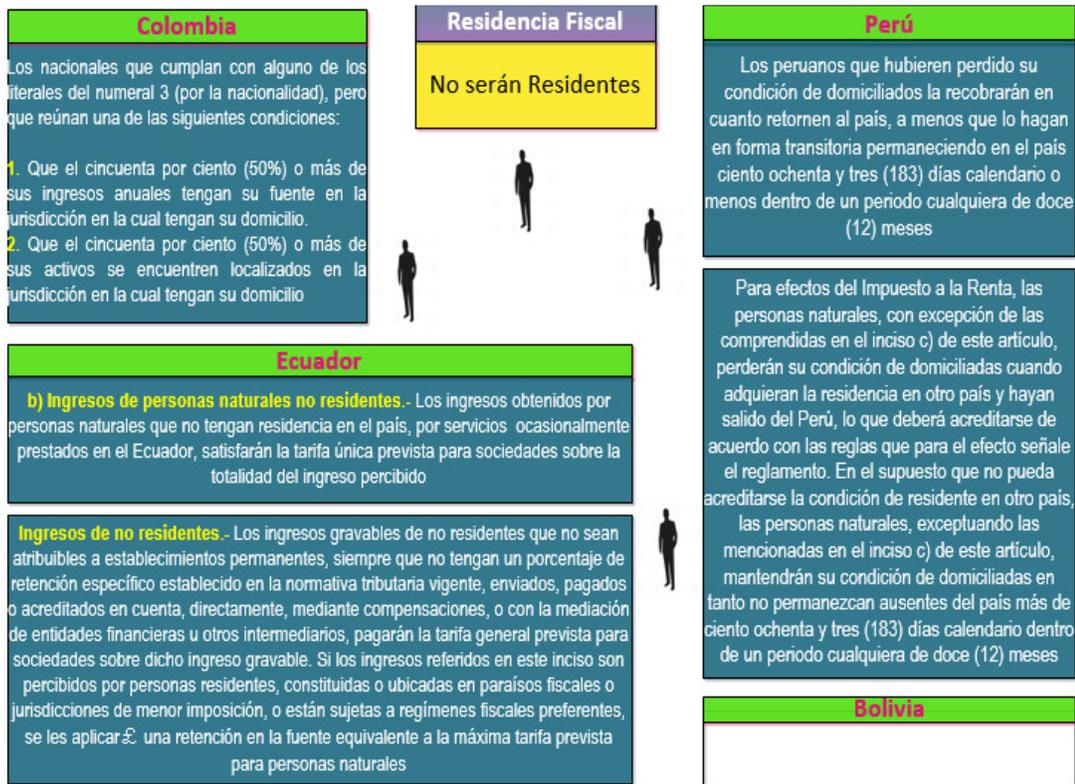
Para Perú si sus nacionales salen del país por un período superior a 183 días, son considerados como no residentes y para volver a serlo deben retornar a su país y bastará su presencia de más de 183 días para ser nuevamente residente peruano.

En el caso Ecuatoriano, a los extranjeros que hayan ingresado al país en forma ocasional por prestación de servicios y donde sus ingresos soportarán hasta una tarifa del 35% si se encontraran constituidos o domiciliados en un paraíso fiscal.

Finalmente en el caso Boliviano, no se menciona nada al respecto en la Ley.

Cuadro 31

Estudio comparado del concepto de No Residentes en la CAN



Fuente: Perú: Ley de Impuesto a la Renta TUO Art. 6, 7,8
Ecuador: LORTI: Art. 4.1, 4.3, 36, 39 RALORTI: 7
Colombia: Estatuto Tributario: Capítulo Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Art.10

Elaborado por: el autor

3.6.2 Análisis Comparado de los Códigos Civiles de los países de la CAN

En el anexo 4 se establece el análisis comparado de las legislaciones de cada Estado Andino referentes a sus Códigos Civiles⁹⁶. El domicilio en los Códigos Civiles de Colombia y Ecuador es similar y se establece en *función de la residencia acompañada del ánimo de permanecer en ella*. Para el caso de Perú menciona que se entiende como *la residencia habitual* y Bolivia entiende al domicilio como la *residencia principal* o donde ejerza su actividad principal.

Posteriormente, se menciona de la misma manera en las legislaciones de Colombia y Ecuador que *la mera residencia hará las veces de domicilio civil*, para el caso Peruano se entenderá su *residencia habitual* en el lugar donde se encuentre y finalmente en Bolivia de la misma manera que Perú se entenderá *su domicilio en donde se encuentren*.

En cuanto al domicilio civil, Colombia, Ecuador y Perú mencionan este tema, entendido como una parte determinada del territorio del Estado.

Ahora respecto a donde el individuo ejerce su profesión u oficio se determina su domicilio civil como afirma el Código colombiano y también el ecuatoriano en cambio Bolivia no considera en su normativa nada referente a esta temática.

La característica común entre los cuatro Estados es lo referente a nombrar un Domicilio Especial, esto es para actos jurídicos y garantizar los derechos que se adquieren y además en el caso Boliviano va más allá donde menciona la característica de éste, su irrenunciabilidad por lo tanto es un derecho que le cobija al ciudadano de éste país.

⁹⁶ En el propósito de la investigación citaremos los códigos civiles de los Países Miembros de la CAN:

Colombia:

http://legislacion.vlex.com.co/vid/codigo-civil-43010756?_ga=1.136185525.56680419.1483370151

Perú:

<http://spij.minjus.gob.pe/notificacion/guias/CODIGO-CIVIL.pdf>

Bolivia:

http://www.oas.org/dil/esp/codigo_civil_Bolivia.pdf

Ecuador:

http://www.logrono.gob.ec/wp-content/uploads/2016/06/codigo_civil.pdf

El anexo 5 permite comparar el domicilio conyugal que se determinará en el lugar del matrimonio y podrán adquirir otro conforme lo determinen las legislaciones de cada Estado miembro.

De la misma manera, el domicilio referente a los incapaces que serán representados conforme la legislación peruana, en tanto que en el Ecuador se establece la curaduría o tutela de los representados, en el caso de Bolivia habla sobre el domicilio del no emancipado y será el lugar de la persona bajo la que esté a cargo, así mismo el caso en este país del interdicto estaría en el domicilio de su tutor.

Ecuador y Perú mencionan el domicilio de los funcionarios públicos y por ende de la Fuerza Pública y establecen en común que será el lugar donde presten sus servicios o funciones.

Para el caso del domicilio territorial por división política del Estado, Colombia y Perú mencionan que se establecerá ese domicilio en las parroquias, cantones o jurisdicciones internas de los estados conforme su normativa.

De forma similar el anexo 6 nos permite realizar otras comparaciones como: La definición de personas domiciliadas y transeúntes era propia solamente de la legislación del Ecuador ya que esto no lo menciona ninguna de las otras tres.

El domicilio político de forma similar, tampoco es considerado en las otras legislaciones y solamente la ecuatoriana la define como aquel que lo tiene en el territorio o lo adquiere en el caso de los extranjeros.

Más adelante, se menciona que el domicilio civil no se muda, es decir por más que el individuo viva en otro lugar si conserva a su familia y sus negocios seguirán conservando su domicilio anterior, en el caso de Colombia, Ecuador y Bolivia.

Finalmente, en las legislaciones de Perú y Bolivia se menciona el cambio del domicilio, y se dice que se lo realiza por el traspaso de la residencia habitual o principal a otro lugar, esto no se menciona en las legislaciones colombiana y ecuatoriana.

El cuadro 32 nos permite seguir comparando las legislaciones andinas así:

Para Colombia y Ecuador el domicilio lo establece el ánimo de permanecer y avocindarse en un lugar a través de abrir una tienda, una botica, una fábrica, un taller y una escuela con fines de administrarlo o ser parte como empleado, lo que las legislaciones de Perú y Bolivia no lo mencionan.

De forma similar para estos países, Colombia y Ecuador; no hay presunción de permanencia si el individuo habita por cierto tiempo o su residencia es simplemente accidental o temporal y su hogar doméstico prácticamente se encuentra en otro lugar, ante esto tampoco hay nada referente en las legislaciones peruana y boliviana, a esta categoría se la conoce como la presunción negativa del domicilio.

En cuanto a la pluralidad de los domicilios en estas legislaciones, claramente se señala el factor común de presunción en cualquiera de ellos, considerando su residencia temporal o su ocupación, así lo señalan los tres Estados excepto el boliviano cuya normativa no contempla algo al respecto.

En el caso del Ecuador se establece que el domicilio estará sujeto en el caso de las empleadas domésticas a la residencia en la cual prestan sus servicios, y en las legislaciones de Perú y Bolivia no mencionan nada al respecto mientras que en la legislación de Colombia fue declarado inexecutable.

Cuadro 32

Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Civil en los países miembros de la CAN

		Domicilio			
		Código Civil Comparado			
TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia	
Presunción del domicilio	Al contrario, se presume desde luego el ánimo de permanecer y avecindarse en un lugar, por el hecho de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela y otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar en dicho lugar un empleo fijo de lo que regularmente se confieren por largo tiempo; y por otras circunstancias análogas	Al contrario, se presume desde luego el ánimo de permanecer y avecindarse en un lugar, por el hecho de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar en dicho lugar un cargo concejil, o un empleo fijo de los que regularmente se confieren por largo tiempo, y por otras circunstancias análogas	---	---	
Presunción negativa del domicilio	No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere consiguientemente domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico, o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante	No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere consiguientemente domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar en él un individuo, por algún tiempo, casa propia o ajena, si tiene en otra parte su hogar doméstico, o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante	---	---	
Pluralidad de domicilios	Cuando ocurran en varias secciones territoriales, con respecto a un mismo individuo, circunstancias constitutivas de domicilio civil, se entenderá que en todas ellas lo tiene; pero si se trata de cosas que dicen relación especial a una de dichas secciones exclusivamente, ella sola será para tales casos el domicilio civil del individuo	Cuando concurren en varias secciones territoriales, con respecto a un mismo individuo, circunstancias constitutivas de domicilio civil, se entenderá que en todas ellas lo tiene. Pero si se trata de cosas que dicen relación especial a una de dichas secciones exclusivamente, sólo ésta será, para tales casos, el domicilio civil del individuo	Persona con varios domicilios.- A la persona que vive alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares se le considera domiciliada en cualquiera de ellos.	---	
Domicilio de domésticos	Declarado Inexequible	El domicilio de una persona será también el de sus empleados domésticos y dependientes que residan en la misma casa que ella	---	---	

Fuente: Código Civil Colombiano CCC: Art. 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85
 Código Civil Peruano CCC: Art. 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 2057
 Código Civil Bolivia CCB: Art. 24, 25, 26, 27, 28, 29
 Código Civil Ecuador CCE: Art. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60

Elaborado por: el autor

3.6.3 Análisis Comparado de los Códigos Tributarios de los países de la CAN

En lo referente al análisis comparativo de los Códigos Tributarios⁹⁷ de los países miembros de la CAN, podemos ver en el cuadro 33 lo siguiente: El Estatuto Tributario Colombiano, empieza determinando una *Dirección Procesal* para la determinación y seguimiento del tributo, será donde la Dirección de Impuestos y Aduanas DIAN deberá notificarle al contribuyente.

En el caso del Ecuador, se establece en el Código Tributario el *Domicilio de las personas naturales* será aquel donde resida o donde ejerza sus actividades económicas, donde tengan sus bienes o donde se produzca el hecho generador.

El Código Tributario Peruano establece en su legislación el *Domicilio Fiscal y Procesal* y obliga a sus contribuyentes a inscribirse ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT y fijarlo para fines de fiscales o de cambio de domicilio, así como de procesos coactivos que se iniciaren.

En cuanto a Bolivia, el Código Tributario o Ley 2492 en su artículo 37 menciona que es obligatorio fijar un *domicilio* tanto para personas naturales como jurídicas dentro del *territorio nacional* y de preferencia debe ser en el lugar donde ejerza su actividad económica, así lo indica el Sistema de Impuestos Nacionales SIN.

En lo que tiene que ver con el domicilio de extranjeros, la legislación Ecuatoriana menciona que serán domiciliados en este país los extranjeros que perciban cualquier remuneración, ejerzan funciones de dirección y administrativas, como expertos o profesionales que tengan relación o no de dependencia con empresas que

⁹⁷ En el propósito de la investigación citaremos los códigos tributarios siguientes:

Colombia:

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Perú:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>

Bolivia:

<http://www.impuestos.gob.bo/images/comunicacion/varios/LEY-2492-16-10-14.pdf>

Ecuador:

<http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/fc31371d-f1f5-46b0-a62e-21207ae1e55f/160429+CO%BFDIGO+TRIBUTARIO.pdf>

operen en el país, lo cual no se menciona en los Códigos Tributarios ni de Perú ni de Bolivia así como tampoco del Estatuto Tributario Colombiano.

Adicionalmente se menciona lo referente al *domicilio especial*, en el Ecuador se establecerá con fines tributarios y el Servicio de Rentas Internas SRI notificará a este cualquier resolución, para el caso del Perú el domicilio será con fines de fiscalización y verificación y no podrá cambiarlo si algún trámite tributario está pendiente, finalmente en el caso Boliviano, puede el contribuyente y responsable fijar domicilio especial con autorización de la Administración Tributaria y solo para fines tributarios, quedando bajo potestad del SIN la revocatoria de tal domicilio.

Sin embargo en el Código Tributario de Bolivia se menciona lo siguiente: *“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.”*⁹⁸

Esto determina que podría tener múltiples domicilios la persona natural que se dedique a varias actividades económicas y por lo tanto los efectos impositivos en este país le permitiría gravarlos por dejar abierto el alcance del domicilio de personas que no estén constando en la base de datos del Sistema de Impuestos Nacionales de Bolivia SIN.

⁹⁸ Tomado de: <http://www.impuestos.gob.bo/images/comunicacion/varios/LEY-2492-16-10-14.pdf>

Cuadro 33

Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Tributario en los países miembros de la CAN

		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #4682B4; color: white; margin-bottom: 5px;">Domicilio</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #FFFF00; color: black; margin-bottom: 5px;">Código Tributario Comparado</div>			
TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia	
Domicilio Procesal PN	Dirección procesal. - Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección	Domicilio de las personas naturales. - Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador	DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL. - Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca	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	
Domicilio de extranjeros	---	Domicilio de los extranjeros. - Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la capital de la República	---	---	
Domicilio Especial	---	<p>Fijación de domicilio especial.- Los contribuyentes y los responsables podrán fijar domicilio especial para efectos tributarios; pero, la administración tributaria respectiva estará facultada para aceptar esa fijación o exigir en cualquier tiempo, otra especial, en el lugar que más convenga para facilitar la determinación y recaudación de los tributos.</p> <p>El domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios</p>	<p>El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.</p> <p>La Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones.</p> <p>Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse</p>	Domicilio Especial. - El sujeto pasivo y el tercero responsable podrán fijar un domicilio especial dentro del territorio nacional a los efectos tributarios con autorización expresa de la Administración Tributaria. El domicilio así constituido será el único válido a todos los efectos tributarios, en tanto la Administración Tributaria no notifique al sujeto pasivo o al tercero responsable la revocatoria fundamentada de la autorización concedida, o éstos no soliciten formalmente su cancelación	

Fuente: Estatuto Tributario, Libro V: Procedimiento Tributario, Art.563, 564, 579-1
 Código Tributario Peruano CTP: Art. 11, 12, 14
 Código Tributario Boliviano CTB: Art. 37, 38, 40, 41
 Código Tributario Ecuatoriano CTE: Art. 59, 60, 62, 63

Elaborado por: el autor

Posteriormente en el cuadro 34 vamos a revisar ciertos aspectos del domicilio fiscal y del domicilio de los extranjeros.

En las legislaciones del Ecuador y del Perú referentes a sus Códigos Tributarios, la norma señala en el primer caso que las personas naturales que se encuentren domiciliadas en el extranjero pero con responsabilidad de sus tributos en el Ecuador deberán fijar a un representante y establecer su domicilio en dicho país. Estos cambios deben notificarse al Servicio de Rentas Internas. Para los nacionales peruanos en cambio si no fijaren su domicilio y se encuentran en el extranjero, se presumirá entonces como su domicilio el de su representante.

Sobre este particular, las legislaciones de Bolivia y Colombia no mencionan nada al respecto. Siguiendo el análisis respectivo, el domicilio fiscal se establece en cada legislación atendiendo ciertos criterios, así por ejemplo en el Estatuto Tributario de Colombia en el Libro V, no hace alusión respecto a las personas naturales sino a las jurídicas. En lo referente a Ecuador, el Código Tributario como vimos anteriormente establece el domicilio de las personas naturales para efectos tributarios en “el lugar de su residencia habitual o donde realice sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o donde se produzca el hecho generador”⁹⁹ que será objeto de gravamen por parte de la Administración Tributaria.

En lo que respecta al Código Tributario del Perú, encontramos la mención de *Presunción de Domicilio Fiscal para personas naturales* es decir cuatro aspectos a ser considerados para considerar el domicilio fiscal. Como primer punto, la legislación menciona que tendrá domicilio en este país si su residencia habitual es mayor a seis meses. Luego como segundo punto indica que tendrá domicilio fiscal en el lugar donde desarrolle sus actividades civiles y comerciales. Un tercer punto, es aquel referente al lugar donde se encuentre los bienes del contribuyente y finalmente si se genera la inscripción en el RENIEC o sea el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil.

De forma similar, en Bolivia así como en el Perú se establecen las tres mismas condiciones y no la cuarta, que es exclusiva de la legislación Peruana.

⁹⁹ Tomado de: <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/fc31371d-f1f5-46b0-a62e-21207ae1e55f/160429+CO%BFDIGO+TRIBUTARIO.pdf>

Cuadro 34
Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Tributario en los países miembros de la CAN

 Domicilio 				
Código Tributario Comparado				
TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia
Domiciliados en el exterior	---	<p>Personas domiciliadas en el exterior.- Las personas domiciliadas en el exterior, naturales o jurídicas, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador, están obligadas a instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar tales particulares a la administración tributaria respectiva.</p> <p>Si omitieren este deber, se tendrá como representantes a las personas que ejecutaren los actos o tuvieren las cosas generadoras de los tributos y, como domicilio, el de éstas. Se relaciona básicamente a los efectos tributarios sobre los no nacionales</p>	<p align="center">PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL EXTRANJERO</p> <p>Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:</p> <p>a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artículos 12° y 13°.</p> <p>b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante</p>	---
Domicilio Fiscal	<i>No hay una definición de domicilio fiscal, simplemente de residente fiscal</i>	<p>Domicilio de las personas naturales.- Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador</p>	<p>PRESUNCION DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES</p> <p>Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:</p> <p>a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.</p> <p>b) Aquél donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales.</p> <p>c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.</p> <p>d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).</p> <p>En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.</p>	<p>Artículo 38° Domicilio de las Personas Naturales.- Cuando la persona natural no tuviera domicilio señalado o teniéndolo señalado, éste fuera inexistente, a todos los efectos tributarios se presume que el domicilio en el país de las personas naturales es:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El lugar de su residencia habitual o su vivienda permanente. 2. El lugar donde desarrolle su actividad principal, en caso de no conocerse la residencia o existir dificultad para determinarla. 3. El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio en los términos de los numerales precedentes. La notificación así practicada se considerará válida a todos los efectos legales.
Domicilio de no inscritos	---	---	---	<p>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</p>

Fuente

Estatuto Tributario, Libro V: Procedimiento Tributario, Art.563, 564, 579-1
 Código Tributario Peruano CTP: Art. 11, 12, 14
 Código Tributario Boliviano CTB: Art. 37, 38, 40, 41
 Código Tributario Ecuatoriano CTE: Art. 59, 60, 62, 63

Elaborado por: el autor

3.7 La Residencia: semejanzas y diferencias en los países de la C.A.N.

- i. En cuanto al Criterio para imponer las rentas sobre las personas naturales residentes de los países miembros de la CAN, podemos indicar:

Ecuador: *Fuente Mundial*

Colombia: *Fuente Mundial*

Perú: *Fuente Mundial*

Bolivia: *Fuente Territorial* (Rentas solo de este país)

Es decir que los tres primeros países gravan las rentas de su territorio y las que se originan fuera de éste, usan como crédito tributario el pago del impuesto en el otro país sin que exceda del pago local, es decir aplican el método de exoneración, con excepción de Bolivia, que considera a la renta extranjera como “no sujeta” a imposición y por ende no considera el “tax credit” de ella.

- ii. No hay que olvidar que la Decisión 578 establece que la definición de Residencia Fiscal lo establezca la Legislación Interna de cada Estado Miembro debido a que no se pronuncia al respecto, lo cual establece variadas interpretaciones de acuerdo a la normativa de cada Estado.
- iii. Por lo tanto no se puede acusar la nulidad de un Tratado por una violación al derecho nacional, salvo que sea manifiesta¹⁰⁰ y demostrable, esto producto de la aplicación de la norma comunitaria con poder independiente a los otros Estados.
- iv. En el caso de la CAN, no se considera la nacionalidad o el domicilio de las personas y menciona que las rentas que se obtengan solo se gravarán en el país miembro en el que éstas se obtengan, salvo los casos de excepción como las ganancias de empresas que se dedican al transporte o ciertos réditos obtenidos de las ganancias de capital.
- v. Guardan estrecha relación en su normativa civil Ecuador, Colombia y Perú; con excepción de Bolivia que limita su normativa a aspectos más genéricos a diferencia de los tres primeros países que tienen una legislación más detallada.

¹⁰⁰ Esto se puede revisar en el Art.46 de la Convención de Viena, para consultarlo podemos revisar: https://www.oas.org/dil/esp/Convencion_de_Viena_sobre_derecho_tratados_Colombia.pdf

3.8 Principales problemas de la conceptualización de residencia

Es importante señalar una persona podría gozar de una doble residencia, que sin duda produce efectos de carácter perniciosos al momento de decidir el gravamen.

Algo importante en este proceso de investigación ha sido encontrar situaciones como los ingresos que se obtienen por una actividad económica llamada Teletrabajo¹⁰¹ cuya característica es “localizar a trabajador y empresa en jurisdicciones distintas sin que el empleado tenga que desplazarse hasta el Estado donde se encuentra el centro de trabajo.” (UNIVERSIDAD DE HUELVA 2002, 169) Esto permite romper ciertos criterios de sujeción del ingreso que establecen los CDI, por cuanto se ve alterado el concepto de la residencia en un Estado, otorgando ciertas libertades a los trabajadores para establecer su residencia, en función de ciertos criterios que van desde su entorno familiar hasta el lugar donde la carga tributaria sea inferior.

Juan Jesús Martos cita a Juan de Ledesma acerca del teletrabajo y dice: “... en aquellas actividades donde la prestación del servicio laboral se realiza a través del teletrabajo, el Principio de la Fuente puede resultar sustituido por el de la residencia, al no ser necesario que el trabajador se desplace al país donde se utilizará el servicio y/o desde donde se realiza el pago, ya que el servicio se prestará desde donde resida el trabajador siendo éste el lugar donde el empleo se ejerce efectivamente.” (UNIVERSIDAD DE HUELVA 2002, 184-185) Por lo tanto estos inconvenientes, se presentan en ramas como la Informática y los Servicios de la Sociedad de la Información¹⁰². Es decir que son servicios donde la tecnología como el internet es el factor decisivo para catalogarlos como tales.

Dentro de los inconvenientes adicionales, podemos presentar “*casos de artistas del espectáculo y deportistas de élite que decidían trasladar su residencia por motivos fiscales... debían traspasarse físicamente hasta el lugar donde prestasen su servicio, lo*

¹⁰¹ El carácter definitorio del teletrabajo radica en la posibilidad de prestar un servicio laboral a distancia, sin necesidad de que el sujeto se desplace al centro de trabajo de la empresa, pudiendo realizar su tarea desde el lugar deseado, enviando el resultado, normalmente, vía electrónica. (UNIVERSIDAD DE HUELVA 2002, 170)

¹⁰² El legislador comunitario define a los Servicios de la Sociedad de la Información como cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la comprensión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual de un receptor de un servicio. (VELAYOS, BARREIX y VILLELA 2007, 187)

que podía ser utilizado para atraer a tributación las rentas en esa jurisdicción. Además, también se podían presentar problemas para acreditar la nueva residencia fiscal y para desvincularse definitivamente de su residencia anterior.” (UNIVERSIDAD DE HUELVA 2002, 170)

El tema de los paraísos fiscales¹⁰³ promociona una situación de mejoras a los capitales que permiten el traslado de las residencias y por ende el traslado de las rentas y el mejoramiento de la tecnología en lo laboral, permite mayores sacrificios para los estados que practican fuente mientras que favorece esto para los estados de residencia, por lo tanto el cambio de residencia es por fines de beneficio por el tema impositivo que en determinados lugares resultan ser menores que en su país de procedencia.

Sin duda que otro problema se plantea en el caso de las personas naturales relacionado a las rentas del trabajo, donde ciertos directivos realizan trabajos desde un país donde dirigen las operaciones para beneficiar a otro u otros países, dependiendo de los beneficios económicos que arroje el negocio.

La dificultad se presenta en los pagos que no se efectúen en el territorio donde se preste el servicio, asesoramientos técnicos prestados desde otra jurisdicción. (Centro de Investigación Económica y Social 2002, 213)

Consideremos que la circulación es no solo de capitales sino de personas¹⁰⁴, en forma libre y voluntaria, evitando así los controles en frontera; por lo tanto, el comprobar las estancias de las personas naturales es una tarea compleja que requiere de mucho personal que rastree el ingreso y salida de los ciudadanos andinos.

Cuando un Estado tiene el derecho de imponer y no lo hace o no ejerce este derecho frente a otro Estado que no tiene la facultad, por la normativa interna que quizá establece una exención tributaria por problemas de interpretación tampoco puede

¹⁰³ Algunas personas naturales realizan su cambio de residencia en forma ficticia hacia los paraísos fiscales como el caso de deportistas y artistas que realizan una gran cantidad de viajes a lo largo del año. (UNIVERSIDAD DE HUELVA 2002)

¹⁰⁴ Como vimos hacer referencia a la libertad de las personas de circular en los países Andinos.

ejercerla por lo que la renta no se grava ocasionando la doble imposición, perjudicando en cierta manera al Estado que sacrifica su renta.

En el Perú no tenía en si un sustento constitucional al año de 1993 para adaptar la Decisión 40, ya que no admitía las normas supranacionales, el problema es la normativa interna de la Ley 26647, donde no se previnieron normas comunitarias porque no son exactamente tratados.

En cuanto a la Cláusula de No discriminación de la Decisión 578 artículo 18 no permite efectuar discriminaciones basadas en razón del domicilio fiscal, al respecto *“la exigencia de no discriminación supone que un País miembro no otorgue a un domiciliado en otro país miembro, un tratamiento tributario menos favorable que el que otorga a sus domiciliados.”*¹⁰⁵

Otro posible problema que se presente es el caso de personas físicas que prestan servicios a bordo de buques y aeronaves *“cuyo puerto se encuentra en su territorio”*¹⁰⁶ y son resueltos a través de Consultas a la propias Administraciones Tributarias.

Hablando de residencia y domicilio, un factor muy importante aparece al radicarse en otra nación y es la adaptación del individuo a un nuevo entorno donde las costumbres, idioma, idiosincrasia y demás factores le permitirán considerar nuevas formas de imposición a sus rentas producto de un nuevo entorno económico, en otras palabras dependiendo a donde mude su residencia y establezca su domicilio para efectos tributarios deberá considerar las posibles consecuencias de no tributar adecuadamente sobre sus rentas obtenidas.

¹⁰⁵<http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/2f22a-Abr-2008---IX-Jornadas-nacionales---Tema-2--Convenios-para-evitar-la-doble-imposicion.pdf>

¹⁰⁶ Tomado de los Comentarios al Artículo 4 Relativo a la Definición de Residente del Modelo de Convenio OCDE

3.9 Casos prácticos aplicados de Impuesto a la Renta en la C.A.N.

Caso Práctico 1

Una persona natural de nacionalidad ecuatoriana por motivos de trabajo debe salir del país a la ciudad de Manizales en Colombia retornando esporádicamente a su país de nacionalidad de acuerdo a los registros de migración del cuadro 1 a continuación:

	Número de días	
	Salidas del país	Entradas al país
<i>Enero - Marzo</i>	65	25
<i>Abril - Junio</i>	29	62
<i>Julio - Septiembre</i>	71	21
<i>Octubre - Diciembre</i>	49	43
Total días	214	151

En el cuadro 2 del Anexo 7 podemos revisar las salidas de esta persona por país de destino, esto es a Colombia y Perú. En el cuadro expuesto se puede ver que el número de días de permanencia en el exterior fueron de 214 días de los cuales 180 días ha permanecido en Manizales y 34 días en la ciudad de Piura en el Perú.

Hay que considerar que viaja a Piura por motivos netamente de distracción y en busca de nuevos clientes mientras en la ciudad de Manizales realiza capacitaciones en *Ventas en Mercados Internacionales* por los cuales recibe el valor de \$ 1.100 por sus servicios profesionales de cada una de ellas, el número de capacitaciones mensuales se los puede ver en el cuadro 3 del Anexo 7.

En cuanto a la actividad económica en Ecuador, presta servicios profesionales mensualmente a los miembros de una importante empresa nacional por los que recibe \$ 1.500 mensuales por su actividad, adicionalmente arrienda un inmueble para vivienda por el que recibe \$ 1.000 mensuales, esto le permite disponer del ingreso suficiente para mantener a su familia que vive en la ciudad de Cuenca. (Ver cuadros 4 y 5 del Anexo 7)

Los gastos que genera producto de la actividad económica ascienden a \$ 8.000 anuales, adicionalmente presenta para su declaración final en gastos personales al año 2016 el valor de \$ 3.500 anuales.

¿Cuál es el valor que debe tributar y donde debe hacerlo considerando las rentas obtenidas de acuerdo a su actividad económica?

Solución:

De acuerdo al ejercicio planteado, esta persona permanece en el Ecuador 151 días lo cual de acuerdo a la normativa en el artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno no le concedería el carácter de residente, aun cuando las ausencias esporádicas sean de 29 días en el trimestre abril-junio totalizando 180 días. Por su parte ha permanecido 214 días fuera del territorio nacional pero en dos lugares, en Manizales por realizar su actividad económica ha permanecido según migración 180 días y de acuerdo al artículo 10 del Estatuto Tributario de Colombia no ha permanecido lo suficiente para considerarlo como residente; en tanto en Piura ha permanecido 34 días por razones de distracción o en búsqueda de clientes y como tal solo formaría parte de los turistas extranjeros de estancia temporal. En la lectura del ejercicio se establece que esta persona tiene su familia en la ciudad de Cuenca, es decir en el Ecuador y acudimos entonces artículo 7 numeral 5 de la LORTI donde se establecen los vínculos familiares más estrechos para determinar la residencia fiscal de una persona natural por lo que la normativa le alcanza para ser residente fiscal y por ende tributar de sus rentas en el país así como de las obtenidas en Manizales.

En Colombia en el artículo 408 del Estatuto Tributario nos indica que la tarifa para personas naturales extranjeras sin residencia es del 33% sobre los valores que está recibiendo por servicios profesionales en Manizales, la retención ascendería a \$ 5.808 y por lo tanto un valor a recibir de \$ 11.792 que serían rentas que debe reportar en Ecuador como residente probado anteriormente.

De acuerdo al artículo 13 de la Decisión 578, esta retención debe tratarse en fuente, es decir donde fueron prestados los servicios profesionales y entonces en el Ecuador se constituiría como rentas exentas del pago de Impuesto a la Renta como lo establece el artículo 136 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Renta. Los ingresos que obtuvo en el ejercicio económico 2016, lo constituyen su actividad profesional y los arriendos de un inmueble que suman \$ 30.000 y los gastos totales incluyendo los personales ascienden a \$ 11.500, además sumamos la retención del exterior por \$ 5.808 generando una base imponible de \$ 24.308 y al aplicar la tabla para personas naturales, se obtiene un impuesto causado de \$ 1.378,70 y si restamos las retenciones en la fuente ecuatorianas, tendría un crédito tributario de \$ 1.381,30 (Ver cuadro 6)

Cuadro 6

Consolidación de rentas nacionales y extranjeras en el Ecuador

Ecuador		
	Gravado	Exento
Ingresos por servicios profesionales	\$ 18.000,00	
Ingresos por Arriendos	\$ 12.000,00	
Ingresos Exentos desde Colombia (1)		\$ 11.792,00
<i>(-) Gastos Actividad económica</i>	\$ (8.000,00)	
<i>(-) Gastos Personales</i>	\$ (3.500,00)	
(+) Gastos incurridos para generar Ingresos Exentos (2)	\$ 5.808,00	
Base Imponible	\$ 24.308,00	\$ -

IMPUESTO A LA RENTA 2016			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	11,170	0	0%
11,170	14,240	0	5%
14,240	17,800	153	10%
17,800	21,370	509	12%
21,370	42,740	938	15%
42,740	64,090	4,143	20%
64,090	85,470	8,413	25%
85,470	113,940	13,758	30%
113,940	en adelante	22,299	35%

Rango : 5

Base Imponible: \$ 24.308,00
Fracción Básica: \$ (21.370,00)

Fracción Excedente \$ 2.938,00
15% F.E. \$ 440,70
Impuesto Fracción Básica \$ 938,00

Impuesto a la Renta Causado \$ 1.378,70

(-) 10% Retenciones Fuente Servicios Profesionales \$ (1.800,00)
(-) 8% Retenciones Fuente por Arriendos \$ (960,00)

Crédito Tributario \$ (1.381,30)

REGLAMENTO PARA APLICACION LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI

Art. 136. - Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.

Colombia	
Servicios Profesionales	\$ 17.600,00
Ret. Fuente no residente	33%
(2) Valor retenido	\$ 5.808,00
(1) Valor a recibir	\$ 11.792,00

► Servicios Publicaciones

ARTÍCULO 247. TARIFA DEL IMPUESTO DE RENTA PARA PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS SIN RESIDENCIA.

Artículo 247. Tarifa del impuesto de renta para personas naturales sin residencia. <Artículo modificado por el artículo 9 de la Ley 1607 de 2012.> Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 245 de este Estatuto, la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, de las personas naturales sin residencia en el país, es del treinta y tres por ciento (33%).

Normativa en Fuente:

DECISIÓN 578
Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA,

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.

REGLAMENTO PARA APLICACION LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI

Capítulo VI BASE IMPONIBLE

Art. 46. - Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones:

4. Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos, en la proporción prevista en este Reglamento.

Caso Práctico 2

Un importante desarrollador de software genera un componente que permite optimizar un proceso de producción por lo que decide inscribir su creación en el INDECOPI (Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual) de Perú y otorga la explotación a empresas ubicadas en los países de la Comunidad Andina por lo que se decide el cobro de regalías por el uso de este software considerando que Colombia cancelaría \$ 5.000, Ecuador \$ 8.000 y Bolivia \$ 6.000. En su país su ingreso corresponde a \$ 20.000. ¿Cuál sería el valor que debe tributar esta persona en cada uno de los referidos países si consideramos que permanece en el Perú 190 días y el resto del año viaja a promocionar su software de forma de no permanecer más de 30 días en los lugares que visita dentro de la CAN?

Solución

Consideremos que esta persona permanece en el Perú 190 días por lo que la norma peruana le alcanza en su artículo 7 del Texto Único Ordenado TUO del Impuesto a la Renta *“mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses”* por lo que se considera como Residente Peruano. Posteriormente las rentas que el Perú determina se sujetan al principio imposición sobre Fuente Mundial, esto es que se grava a los residentes por la renta que obtengan en el país y en el exterior y al revisar la Decisión 578 en su artículo 9 establece que *“las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible”* por lo que la misma Decisión nos obliga a revisar la normatividad interna de los países de la Comunidad Andina donde se cedió el uso del software.

En la legislación colombiana el artículo 408 del Estatuto Tributario menciona: *“En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know-how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta por ciento (30%) (año gravable 2008 y ss.:33%), del valor nominal del pago o abono,”* la retención en la fuente genera un valor de \$ 1.650 recibiendo un total de \$ 3.350.

Cuando revisamos la legislación ecuatoriana, el porcentaje de retención para pagos al exterior es del 22% reteniéndose el valor de \$ 1.760 de los \$ 8.000.

Luego en Bolivia se establece la tarifa de no residentes en el 12.5% como se menciona en la Ley 843 y en los registros del CIAT del año 2016 cuya referencia se encuentra en las tarifas del impuesto a la renta para no residentes de los países miembros de la CAN. Esto le sujeta a un valor de \$ 750 como retención en la fuente, recibiendo el valor de \$ 5.250 por concepto de regalías por la explotación del intangible en suelo boliviano.

El contribuyente debe consolidar sus rentas y declararlas conforme al cuadro a continuación, en donde se puede observar que aplicando el artículo 3 de la Decisión 578 se debe considerar como rentas exentas las rentas el valor de \$ 14.840. Como explota su creación en su propio país, le representa como ingresos el valor de \$ 20.000. Según la normativa peruana se la considera una renta de Segunda Categoría cuyo cálculo resulta de deducir el 20% de los ingresos brutos es decir \$ 4.000 al que debemos añadir \$4.160 por retenciones de rentas exentas y estableciendo una base imponible total de \$ 20.160 por lo que se debe aplicar el Impuesto a la Renta correspondiente a esta categoría con la tasa del 6.25% y le tocaría tributar un valor de \$ 1.260 como lo muestra el cuadro 7.

Cuadro 7

Determinación del Impuesto a la Renta en Perú por la consolidación de las rentas

Perú	
1) Rentas de Fuente Extranjera Exentas	
Colombia	\$ 3.350,00
Ecuador	\$ 6.240,00
Perú	\$ 5.250,00
Rentas Exoneradas	\$ 14.840,00
2) Rentas de Fuente Peruana	
Ingresos por regalías	\$ 20.000,00
(-) Dedución 20%	\$ (4.000,00)
Renta Neta de Fuente Peruana	\$ 16.000,00
Rentas de Fuente Extranjera	\$ -
Renta Neta de Fuente Peruana	\$ 16.000,00
Total Rentas	\$ 16.000,00
(+) Ingresos por Rentas Exentas	\$ 4.160,00
Base Imponible	\$ 20.160,00
Tarifa IR	6,25%
Impuesto Calculado	\$ 1.260,00

Colombia		
Ingresos por regalías	\$	5.000,00
Tarifa no residentes	33%	\$ (1.650,00)
Valor a recibir	\$	3.350,00
Ecuador		
Ingresos por regalías	\$	8.000,00
Tarifa no residentes	22%	\$ (1.760,00)
Valor a recibir	\$	6.240,00
Bolivia		
Ingresos por regalías	\$	6.000,00
Tarifa no residentes	12,5%	\$ (750,00)
Valor a recibir	\$	5.250,00

DECISIÓN 578
Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal
CAPITULO II
IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

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

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

CAPITULO IV

4. Conclusiones

- La Potestad Tributaria entendida como el control que ejerce el Estado por su condición de Imperio sobre sus dominados permite someter incluso por vía coercitiva para demandar de éstos los tributos necesarios para financiar su presupuesto y sin duda que esta condición que tiene cada Estado le permite imponer sus condiciones internamente pero genera una lucha constante a nivel supranacional por expandir su dominio y alcance hacia los demás Estados, esto me permite discrepar en cuanto al establecimiento de los impuestos entendiéndose que su objetivo son primordialmente financiar el Presupuesto General del Estado pero que en ciertos casos han sido insuficientes producto de dos factores: el manejo inadecuado de los recursos o las condiciones exógenas que ha debido soportar el país como el caso de la caída de los precios del petróleo lo cual ha mermado en un déficit en el flujo de fondos del fisco.
- Este poder se encuentra debidamente legitimado a través de la Constitución como norma suprema que además garantiza el Principio de Reserva de Ley en el Artículo 120 numeral 7 bajo la cual la Asamblea es que única que puede crear, modificar, suprimir un impuesto y es a través de la derivación de poder que el Artículo 264 numeral 5 que los Gobiernos Autónomos Descentralizados pueden a la vez crear o suprimir tasas y contribuciones especiales.
- La Soberanía es la libertad que el Estado tiene en su territorio para tomar sus propias decisiones y establecer su propia normativa y es en el pueblo donde radica precisamente esta libertad y será éste quien entregue el Poder a través de las urnas a los gobernantes. Un tema discutido es si la soberanía involucra independencia a nivel internacional para que el Estado tome decisiones individuales, más sin embargo como hemos visto la soberanía solo opera en su propio territorio y es la que determina el alcance del Poder Estatal.
- En materia tributaria los Principios Constitucionales referentes al Régimen Tributario en el Artículo 300 blindan el accionar del Estado sobre los contribuyentes, permitiendo que la Administración Tributaria sea eficiente,

recaude los debidos tributos y establezca los mecanismos para que los sujetos pasivos de impuestos sean gravados en forma progresiva y con equidad sin dejar a un lado que todos debemos aportar al sostenimiento del Estado. Esto se ha podido observar al referir las cifras de la Contribución Tributaria al Presupuesto General del Estado con una participación del 39.6% en el año 2011 al 46.3% al año 2015 lo cual ha significado un crecimiento del 16.9% en este período siendo la fuente principal de los Ingresos Permanentes que nutre las arcas del Estado Ecuatoriano.

- Es importante destacar la participación de las personas naturales en la recaudación de los tributos, así al año 2011 su contribución representaba el 1% del total de Ingresos Tributarios lo cual significaba \$ 95,4 millones de dólares en ese año, sin embargo al año 2015 su aporte le significó al Estado el valor de \$ 191,9 millones de dólares lo que significó el 1.2% del total de Ingresos Tributarios equivalente al 101% de crecimiento en el quinquenio.

- La Residencia ha sido un concepto bastante utilizado pero también confundido con el Domicilio, es decir usados sin distinción alguna pero actualmente la globalización y la evolución del comercio internacional han simplificado esta distinción debido a que el Estado ha buscado captar las rentas que antes no las podía hacer o simplemente legalizar aquellas que estaban en duda. En términos clásicos la Residencia no era sino “establecerse” o “fijarse en lugar” a diferencia del domicilio que significaba “habitar en una casa”, encontrando una primera diferencia entre ambas palabras, ya que el domicilio se asociaba a la casa donde se establecía el individuo y su familia.

- Un factor importante en el cambio de Residencia es precisamente lo relacionado a tributar menos o simplemente no hacerlo, es decir buscar jurisdicciones donde la persona natural pueda establecer sus capitales y sus negocios considerando el estímulo fiscal que hay de por medio lo que se traduce en mayores ganancias y menores sacrificios tributarios, así el caso del Sr. Fidel Egas ex accionista mayoritario del Banco Pichincha quien aprovechaba la bondad del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establecía residencia a partir de los 180 días

de estar en el país y sin embargo esta persona mudaba su residencia a diferentes países como Chile, España o Perú para no ser alcanzado por la norma de ninguno de ellos o al menos del que menor tasa impositiva le permitía gravar a sus capitales perjudicando a su propio Estado a nivel tributario.

- El Código Civil en su Artículo 45 se refiere al domicilio como el concepto que engloba a la residencia y al ánimo que tuviera la persona natural ya sea en forma real o presuntiva, es decir hay un vínculo que se relaciona a la presencia que el individuo pudiera tener en el territorio que difiere de su permanencia en el mismo por el tiempo que la ley determine para ser sujeto obligado a soportar la carga impositiva y que es importante en su vinculación a la tributación.
- La importancia de determinar el domicilio y la residencia se establece a nivel contributivo, más sin embargo el carácter administrativo que engloban estos conceptos también son de gran trascendencia, es a través de su determinación que la Administración Tributaria podrá notificar las diferentes resoluciones que sean para que el sujeto pasivo pueda aclarar, así mismo le permitirá fijar el lugar de notificación para ejercer su derecho a presentar los debidos reclamos y acciones que la Constitución le ampara.
- La Decisión 40 nace como un primer intento de equilibrar las fuerzas de los Modelos OCDE y ONU en materia tributaria, esto es para Evitar la Doble Imposición y prevenir el Fraude Fiscal en el seno de la Comunidad Andina de Naciones CAN y contenía dos Anexos, el primero referente al uso que debían hacer de la Decisión los países miembros y el segundo debía usarse en sus relaciones con países no miembros, sin embargo el uso discontinuo de este Instrumento produjo su reemplazo por la Decisión 578 en el año 2015 y bajo el criterio de fuente igualmente donde no se precisó tampoco la definición de Residente para efectos Fiscales, sin embargo cada legislación interna debería consolidar su definición para el alcance del gravamen.
- La Decisión 578 no establece nada respecto a los Criterios de Desempate que si lo hacen los Modelos de Convenio OCDE y ONU y menciona que si hay alguna discrepancia se deben poner de acuerdo las Administraciones

Tributarias de los países involucrados. Sin embargo las legislaciones de Colombia y Ecuador para poder establecer la Residencia o Domicilio del sujeto pasivo objeto de imposición en la renta han determinado ciertas reglas tienen que ver con el lugar donde resida la persona, luego el centro de intereses vitales, luego la nacionalidad de la persona natural y termina con el establecimiento de un procedimiento amistoso con la finalidad que de producirse alguna duda, se acuda a estos criterios y se determine su vialidad para captar las rentas, es decir en las manos de las Administraciones Tributarias se resolverán los inconvenientes que se presenten entre Países Miembros.

- La Decisión 578 contiene normativa referente a personas naturales y jurídicas de las cuales las primeras han sido objeto de este estudio y se presentan en cada caso nombrado diferentes tarifas impositivas que se establecen para personas no residentes, donde la norma interna de Impuesto a la Renta de cada Estado establece el alcance porcentual cada tipo de renta.
- La Residencia comparada en la Comunidad Andina en sus legislaciones que refieren al Impuesto a la Renta por el número de días permite determinar que Colombia, Ecuador y Perú en forma común consideran como residentes en sus Estados si su permanencia es de 183 días o más en sus territorios durante un año calendario. Bolivia en cambio no considera el número de día para establecer como residente a una persona, sino que según su Código Tributario las mismas personas deben fijar su residencia. Pero el Ecuador va más allá y considera residente si su permanencia incluye ausencias esporádicas y su plazo lo amplía hasta en dos períodos fiscales y si su residencia fiscal la determine en un paraíso fiscal se ampliará a cuatro períodos la residencia ecuatoriana si es que no demuestra que es efectivamente residente en esos territorios.
- Ha sido enriquecedor el análisis de las normas tributarias de los Países Miembros de la Comunidad Andina junto a las normas civiles, encontrando semejanzas y diferencias en las legislaciones, donde la comparación ha sido valedera y ha permitido un análisis cualitativo de las normas en dos términos que han sido de gran validez e importancia: la residencia y el domicilio.

5. Recomendaciones

- Realizar compromisos entre representantes de las Administraciones Tributarias de los países miembros de la Comunidad Andina para llevar a cabo ensayos de armonización de tarifas impositivas en la generación de renta y determinar los beneficios y alcances hacia las personas naturales estableciendo límites al sacrificio que ello conlleva y generando modelos comunes que sean aplicables.
- Establecer mecanismos para mejorar las relaciones comerciales de los países como Ecuador y Bolivia que no han podido obtener beneficios en este aspecto, provocando déficits cada vez mayores en sus Balanzas Comerciales lo cual incluso en algún momento le llevó al país pensar en salir de la Comunidad Andina ya que el no tener moneda propia ha influido al deterioro comercial.
- Analizar la dispersión de criterios que hay en las legislaciones internas de los países que conforman la CAN referente al criterio de residencia fiscal, donde Ecuador es el que más ha desarrollado esta normativa seguido de Colombia emulando lo mejor y proponiendo alternativas que permitan un reconocimiento general y aplicable bajo la Decisión 578, elevando la norma interna a un rango comunitario para los cuatro Estados Miembros con la finalidad de tener un marco genérico de aplicación legal y sus respectivas reglas de desempate.
- Comprometer a los gobiernos en fortalecer la “Ciudadanía Andina” en materia fiscal y migratoria apoyados en la Decisión 545 con fines de turismo, diplomacia y trabajo pero adaptándola a las normativas internas de obligatorio cumplimiento en la movilidad de las personas naturales ya sea de forma temporal (turista andino) o definitiva (residente estable) para regular la consideración de residencia habitual que esta Decisión establece sean de 180 días y por ende discrepa con las que contiene cada país a su interior.
- Fortalecer al Sistema Andino de Integración mediante un acuerdo común entre los Estados Miembros de respeto a la norma comunitaria frente a los acuerdos y tratados que desarrollen estos estados con el resto del mundo, fortaleciendo las negociaciones comerciales y tomando decisiones que aporten a la Integración y despegue de la CAN estableciendo cláusulas de sanción importantes ante condiciones inequitativas para los otros países miembros.

BIBLIOGRAFÍA

- Academia de la Magistratura República del Perú. «El Valor Normativo de la Constitución.» 2009.
http://sistemas.amag.edu.pe/publicaciones/derecho_constitucional/interpret_constitu/15-26.pdf (último acceso: 21 de 12 de 2015).
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Manual de Derecho Tributario*. México: Editorial Porrúa, 2005.
- ANALUISA, Vicente. «Derecho Tributario.» s.f.
<https://vicenteanaluisa.wordpress.com/2011/03/29/principios-del-derecho-tributario/> (último acceso: 20 de 12 de 2015).
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. «DICCIONARIO JURIDICO.MX.» 2003.
<http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=51> (último acceso: 20 de 12 de 2015).
- Asamblea Nacional del Ecuador. *Código Civil*. Vol. Ultima modificación 19/06/2015. Quito: Reg. Oficial Suplemento 46, 2005.
- . *Código Tributario*. Vol. Ultima modificación 29/12/2014. Quito: Reg. Oficial Suplemento 38, 2005.
- . *Constitución de la República de Ecuador*. Montecristi, Manabí, 2008.
- BARRAGAN ROMERO, Gil. *El Control Constitucional*. Quito: USFQ, Ediciones Legales, 2003.
- Centro de Investigación Económica y Social. «Repositorio Institucional Fedesarrollo.» 2002.
http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/11445/2680/3/Co_Eco_Agosto_1978_Fuentes.pdf (último acceso: 29 de Julio de 2016).
- CLICK BALANCE. *CLICK BALANCE*. s.f. <https://clickbalance.com/blog/6-diferencias-entre-una-persona-fisica-y-una-persona-moral/> (último acceso: 06 de Diciembre de 2015).
- «Comunidad Andina de Naciones.» 2010.
http://www.comunidadandina.org/Upload/2011330183435Eurolat_76.pdf (último acceso: 20 de Julio de 2016).
- Comunidad Andina de Naciones. «Comunidad Andina.» 2010.
<http://www.comunidadandina.org/Upload/201641417108FolletoSomosCAN.pdf> (último acceso: 20 de Julio de 2016).
- CONGRESO NACIONAL DEL ECUADOR. «CODIGO CIVIL.» n° Registro Oficial Suplemento 46. Quito, 24 de Junio de 2005.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. 20 de 12 de 2015.
<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-227-02.htm> (último acceso: 15 de 12 de 2015).
- DAVILA CHAVEZ, Sonia Elaine. «"La Potestad Tributaria en el Estado Constitucional: Análisis de su definición de a través de la Jurisprudencia Constitucional Peruana".» En *"Justicia Constitucional, Derecho Supranacional e Integración en el Derecho Latinoamericano"*, de Ricardo VELAZQUEZ RAMIREZ. Santiago de Chile: Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., 2007.
- DE MITA, Enrico. *Función y actos de recaudación*. Vol. Tomo II, de *Tratado de derecho tributario: la relación jurídico-tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria*, 545-585. Bogotá: Temis, 2001.
- Derecho Internacional Privado*. s.f. https://www.oas.org/juridico/mla/sp/gtm/sp_gtm-mla-leg-cdip.pdf (último acceso: 09 de Febrero de 2016).
- Ecuador Tribunal Constitucional ;. *Un cambio ineludible: La Corte Constitucional*. Quito, Pichincha: Tribunal Constitucional, 2007.

- ENCICLOPEDIA JURIDICA. *DICCIONARIO DE DERECHO*. 2014.
<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-comunitario/derecho-comunitario.htm> (último acceso: 30 de Noviembre de 2015).
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. *Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas*. Vol. Tomo 1. Buenos Aires: AR/ Depalma, 1999.
- GONZALEZ GARCIA, Eusebio. «Los sujetos pasivos sin personalidad: la capacidad de obrar.» En *Manual de derecho tributario*, de Blanca TORRES ESPINOSA, 213-236. México: Porrúa, 2005.
- . *Principios Constitucionales Tributarios*. México: UAS Editorial, 1993.
- GONZALEZ, Eusebio. «El Sujeto Pasivo de la Potestad de Imposición y el Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria: Especial referencia a los deberes de colaboración.» En *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Lisboa, 1998.
- HERRERA MOLINA, Pedro. *La residencia y la nacionalidad como puntos de conexión en materia tributaria*. Vol. Tomo I, de *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, de César GARCIA NOBOA, 379-400. Buenos Aires: AR, 2008.
- Instituto de Estudios Fiscales. «Algunos aspectos problemáticos en la Fiscalidad de no Residentes.» s.f.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_24.pdf (último acceso: 01 de Agosto de 2016).
- Jaramillo, Alfredo. *Domicilio y residencia*. Quito: Universidad Central del Ecuador, 1991.
- MALVESTITI, Daniel. *La importancia de la notificación y de haberse efectuado en el domicilio correcto en un importante decisorio en materia de prescripción tributaria*. Vol. Tomo III, de *Derecho tributario: doctrinas esenciales*, de Susana NAVARRINE, 671-678. Buenos Aires: AR, 2010.
- Ministerio de Defensa de Bolivia. «Nueva Constitución Política del Estado.» 2012.
<http://www.mindef.gob.bo/mindef/node/28> (último acceso: 22 de 12 de 2015).
- MOGROVEJO JARAMILLO, Juan Carlos. «Análisis de la Constitucionalidad del poder tributario municipal contemplado en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.» *Tesis de Grado*. Quito, 2006.
- MONTAÑO GALARZA, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.
- MONTAÑO, César. «Las decisiones 40 y 578 sobre doble tributación en la Comunidad Andina.» En *Memoria de las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, 151-172. La Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008.
- OECD iLibrary. «OECD iLibrary.» 20 de 09 de 2012. http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es (último acceso: 02 de 05 de 2016).
- Real Academia Española. «Diccionario de la Lengua Española.» 2016.
<http://dle.rae.es/?id=YmHjOAP> (último acceso: 12 de 08 de 2016).
- Red Iberoamericana de Cooperación Jurídica Internacional. «Código Civil Colombiano.» s.f. https://www.iberred.org/sites/default/files/codigo_civil_colombia.pdf (último acceso: 25 de 04 de 2016).
- «REGLAMENTO PARA LA APLICACION DE LA LEY DE REGISTRO UNICO DE CONTRIBUYENTES, RUC.» n° Registro Oficial 427. Quito, 29 de Diciembre de 2006.
- República de Colombia. «Constitución Política de Colombia de 1991.» s.f.
<http://www.constitucioncolombia.com/indice.php> (último acceso: 22 de 12 de 2015).

- República del Perú. «Oficina Nacional de Procesos Electorales.» 2013.
https://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion_peruana_menu.html (último acceso: 22 de 12 de 2015).
- Revista Judicial derechoecuador.com. 2013. <http://www.derechoecuador.com/servicio-al-usuario/diccionario-juridico/diccionario-juridico--de-?l=S> (último acceso: 22 de 12 de 2015).
- ROFRANO, Omar. *Procedimiento. Domicilio Fiscal*. Vol. Tomo III, de *Derecho tributario: doctrinas esenciales*, de Mónica YERISE, 145-168. Buenos Aires: AR, 2010.
- RUIZA, Miguel, y y otros. «La Enciclopedia Biográfica en línea.» *Biografías y Vidas*. 2004. http://www.biografiasyvidas.com/biografia/j/juan_sintierra.htm (último acceso: 08 de 01 de 2016).
- SERRANO ANTON, Fernando. «Hacia una reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal.» *Documentos* (Istituto de Estudios Fiscales), n° 18/06 (11 2004): 36.
- SERRANO ANTON, Fernando. «Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los CDI.» En *Fiscalidad Internacional*, 87-126. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- SOLER, Osvaldo H. «Abusos del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria .» Buenos Aires: Impreso en Argentina, 2003.
- TORRES DEL MORAL, Antonio. *Principio de derecho constitucional español*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1998.
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. «Acuerdo de Cartagena.» 2016. <http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca1/index.php> (último acceso: 29 de Julio de 2016).
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, y Carmen Amalia SIMONE LASSO. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- UCKMAR, Víctor. *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2003.
- UCKMAR, Víctor. *El Principio de Igualdad Tributaria*. Vol. Tomo I, de *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, de Catalina HOYOS JIMENEZ, 195-226. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- UNIVERSIDAD DE HUELVA. «Revista de la Asociación Estatal de Centros Universitarios de Relaciones Laborales y Ciencias del Trabajo.» 2002. <http://www.uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/trabajo/article/view/174> (último acceso: 26 de 07 de 2016).
- Universidad Técnica Particular de Loja. «Guía Didáctica: Derecho Constitucional.» s.f. http://www.alfonsozambrano.com/nueva_doctrina/23102011/ndp-teoria_piramide_kelsen.pdf (último acceso: 20 de 12 de 2015).
- VELAYOS, Fernando, Alberto BARREIX, y Luiz VILLELA. «Interamerican Development Bank /Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y experiencias en América Latina.» Enero de 2007. <http://www19.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2008/01214.pdf> (último acceso: 21 de Julio de 2016).
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Vol. Tomo II. Buenos Aires: Depalma, 1984.
- . *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Vol. Tomo I. Buenos Aires: Depalma, 1984.

ANEXOS

ANEXO 1 CRECIMIENTO DE IMPUESTOS CON MAYOR CONTRIBUCIÓN

Enero – Diciembre 2015

-cifras en miles dólares-



	2014	2015	Variación % (14-15)
IVA de Operaciones Internas	4.512.571	4.778.258	6%
ICE de Operaciones Internas	615.357	697.669	13%
Impuesto a la Salida de Divisas	1.259.690	1.093.977	-13%
Impuesto a la Renta Recaudado	4.273.914	4.833.112	13%



Fuente: Base de datos SRI

Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica

Fuente: Servicio de Rentas Internas/ Informe de Recaudación de Impuestos del año 2015,
http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/download/99682c87-5d25-4aa0-af5d-be7c578a9a6f/Informe+de+recaudacion_+2015.pdf

1. Indicadores Básicos

PRINCIPALES INDICADORES DE LOS PAISES DE LA CAN					
	ECUADOR	BOLIVIA	COLOMBIA	PERÚ	
					
	Capital	Quito	La Paz	Bogotá	Lima
	Moneda	Dólar Americano (USD)	Boliviano (BOB)	Peso colombiano (COP)	Nuevo Sol (PEN)
DEMOGRAFÍA	Población (est. Julio 2015)	15,868,396	10,800,882	46,736,728	30,444,999
	Tasa de crecimiento poblacional anual (est. 2015)	1.35%	1.56%	1.04%	0.97%
SOCIAL	Índice de Gini-Distribución del Ingreso	48.5	46.6	53.5	45.3
	Índice de Desarrollo Humano 2015	Puesto 24 (al 2013) 0.732(Puesto 88) Desarrollo Humano Alto	Puesto 31 (al 2012) 0.662(Puesto 119) Desarrollo Humano Medio	Puesto 13 (al 2012) 0.720(Puesto 97) Desarrollo Humano Alto	Puesto 42 (al 2012) 0.734(Puesto 84) Desarrollo Humano Alto
	Tasa de desempleo (% del total de la fuerza de trabajo) (2014)	4.3%	7.3%	9.1%	5.5%
	PIB (Miles de millones de dólares americanos 2014)	100.5	33.24	377.9	202.6
ECONÓMICO	PIB per cápita PPA (dólares, est. 2014)	11,300	6,200	13,500	11,900
	Crecimiento del PIB (tasa de crecimiento real, est.2014)	3.8%	5.5%	4.6%	2.4%
	Composición del PIB por sector (est. 2014):				
	Agricultura	6%	13.2%	6.3%	7%
	Industria	34.3%	38.7%	36%	35.5%
	Servicios	59.7%	48%	57.7%	57.5%
	Inflación anual (est. 2015)	3.38%	2.95%	6.77%	4.13%
Tipo de Cambio (Enero 2016)	-	6.85 BOB por USD	3,361.34 COP por USD	3.4440 PEN por USD	

Fuente: The World Fact Book; Banco Central del Ecuador, BCE; DANE; INEI; Banco Central de Bolivia

Gini entre 136 países

IDH (Índice compuesto que mide el promedio de los avances en tres dimensiones básicas del desarrollo humano: vida larga y saludable, conocimiento y nivel de vida digno) Ranking entre 180 países. IDH es calculado por las Naciones Unidas a través de su programa PNUD Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

ANEXO 3

Retenciones en la Fuente Internas para personas naturales domiciliadas en Colombia

<u>Retenciones Internas:</u> La renta de fuente colombiana del trabajo, trabajadores autónomos, rentas de inversión y ganancias de capital, derivada por las personas físicas residentes, pueden estar sujeta a retención a los diferentes tipos. Los principales tipos de retención aplicable a las personas físicas son los siguientes:	
Operación	Tipo (%)
Compra de bienes (abonado a contribuyentes obligados a declarar)	2,5
Compra de bienes (abonado a contribuyentes no obligados a declarar)	3,5
Contratos de construcción	2
Servicios cualificados	10 – 11
Servicios generales	6
Alquiler de bienes inmuebles	3,5
Intereses financieros	4 – 7
Transmisión de inmuebles a la vivienda	1 sobre las primeras 20.000 UVT 2,5 sobre el exceso
Transmisión de inmuebles para usos diversos	2,5
Pagos por trabajo y pensiones	Dependiendo de la cuantía de renta, la tabla de retenciones prevé tipos del 0, 19, 28, y 33.

Información consultada en: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. “Los Sistemas Tributarios de América Latina, Breve repaso de la legislación.” Serie comparativa N°1 de Septiembre del 2016.

Retenciones en la Fuente Internas para personas naturales domiciliadas en Ecuador

	<p><u>Retenciones Internas:</u> Las retenciones efectuadas generalmente resultan acreditables frente a la cuota tributaria anual correspondiente, a no ser que la ley los considere como pagos finales. Generalmente, la renta abonada por personas obligadas a mantener registros contables está sujeta a retención. Los tipos de retención son establecidos por la administración tributaria y no pueden exceder del 10% de la cuantía abonada o acreditada. Los contribuyentes que llevan a cabo actividades de exportación deben retener el impuesto sobre todos los pagos a sus proveedores locales de bienes exportables. Los tipos de retención aplicables son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1%: intereses y comisiones relativos a operaciones financieras entre instituciones del sistema financiero; pagos por el transporte de pasajeros y carga; pagos relacionados a la energía eléctrica; pagos relacionados a la compra de bienes muebles tangibles (excepto combustibles) y pagos relacionados a actividades de construcción de bienes inmuebles. • 2%: servicios de trabajos llevados a cabo por personas físicas; pagos por las empresas de tarjetas de crédito a sus distribuidores; pagos por intereses y similares; pagos a empresas de seguros ecuatorianas y sucursales de
	<p>empresas extranjeras (2% sobre el 10% de la prima facturada); pago a las empresas de arrendamiento ecuatorianas; regalías pagadas a empresas residentes y pagos por los servicios de medios o realizados a empresas de marketing.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 8%: honorarios, comisiones y otros pagos a personas físicas por servicios deportivos o artísticos; regalías pagadas a personas físicas residentes o sucursales ecuatorianas de no residentes; pagos por alquileres de propiedad inmobiliaria; pagos a notarios y registradores públicos. • 10%: honorarios y otros pagos a profesionales y otras personas que se encuentran presentes en Ecuador por más de seis meses por servicios que son predominantemente intelectuales. • 15%: loterías, juegos, rifas. • 2%: cualquier otro pago por servicios. <p>Los intereses abonados a instituciones financieras no están sujetos a retención. Las cuantías abonadas resultan acreditables frente a la cuota final del impuesto. Los dividendos después de impuestos y otras distribuciones de beneficios a personas físicas residentes están sujetos a retención. Se aplica una retención mensual sobre las rentas de trabajo. Esta retención es equivalente al impuesto aplicable en base a los tipos ordinarios a la renta derivada por personas físicas residentes durante el año completo.</p>

Información consultada en: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. "Los Sistemas Tributarios de América Latina, Breve repaso de la legislación." Serie comparativa N°1 de Septiembre del 2016.

Retenciones en la Fuente Internas para personas naturales domiciliadas en Bolivia

<p><u>Retenciones Internas:</u></p> <p>Las rentas del trabajo de fuente boliviana derivadas por personas físicas residentes están sujetas a una retención del 13%.</p> <p>Las entidades jurídicas y las agencias gubernamentales que realizan pagos a profesionales personas físicas, para los que no existe factura, comprobante fiscal o documento equivalente, están obligados a retener el correspondiente impuesto sobre la renta al tipo efectivo de:</p> <ul style="list-style-type: none">• 15,5%, en relación con los honorarios por servicios (12,5% del impuesto sobre la renta + el 3% del Impuesto sobre Transacciones).• 8% en relación con la venta de bienes (5% del impuesto sobre la renta + el 3% del Impuesto de Transacciones). <p>El impuesto retenido es generalmente considerado como un pago a cuenta y, por tanto, resulta acreditable frente a la cuota tributaria final del sujeto pasivo.</p>

Retenciones en la Fuente Internas para personas naturales domiciliadas en Perú

<p><u>Retenciones Internas:</u></p> <p>Los impuestos retenidos son generalmente tratados como pagos a cuenta, o como créditos frente a los correspondientes pagos a cuenta, a no ser que la Ley los considere pagos finales.</p> <p>Los dividendos y otras distribuciones de beneficios están sujetos a una retención final al tipo del 6,8%.</p> <p>Los honorarios y otras remuneraciones por servicios personales independientes (rentas de cuarta categoría), abonados por contribuyentes obligados a mantener registros contables están sujetos a una retención a cuenta del 8% sobre la cuantía bruta.</p> <p>Las rentas de trabajo están sujetas a una retención mensual. Esta retención equivale al impuesto aplicable a las rentas de los servicios personales dependientes del año completo. Cuando los pagos mensuales son variables, el empleador debe optar entre computar la retención sobre la remuneración media abonada en ese tiempo y en los 2 meses previos. Cuando el empleado percibe remuneraciones de más de un empleador en el mismo periodo, la retención será efectuada por el empleador que abona el salario más alto, teniendo en cuenta la remuneración abonada por los otros empleadores. Las retenciones efectuadas sobre las rentas del trabajo se consideran finales.</p>
--

Información consultada en: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. "Los Sistemas Tributarios de América Latina, Breve repaso de la legislación." Serie comparativa N°1 de Septiembre del 2016.

ANEXO 4

Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Civil en los países miembros de la CAN



TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia
Definición de Domicilio	El domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella	El domicilio consiste en la residencia, acompañada real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Divídese en político y civil	El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar	El domicilio de la persona individual está en el lugar donde tiene su residencia principal. Cuando esa residencia no puede establecerse con certeza, el domicilio está en el lugar donde la persona ejerce su actividad principal
Personas sin domicilio	La mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no tuvieren domicilio civil en otra parte	La mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no lo tuvieren en otra parte	Personas sin residencia habitual.- A la persona que no tiene residencia habitual se le considera domiciliada en el lugar donde se encuentre	Personas sin residencia fija. - Las personas que por su género de vida no tienen residencia en un lugar determinado, se consideran domiciliadas en el lugar donde se encuentran.
Domicilio Civil	El domicilio civil es relativo a una parte determinada de un lugar de la unión o de un territorio	El domicilio civil es relativo a una parte determinada del territorio del Estado. El Art.14 del Código que establece: "Los ecuatorianos, aunque residan o se hallen domiciliados en lugar extraño, están sujetos a las leyes de su patria"	Competencia sobre personas domiciliadas en el Perú Artículo 2057°.- Los tribunales peruanos son competentes para conocer de las acciones contra personas domiciliadas en el territorio nacional	---
Domicilio Civil General	El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad	El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad	---	---
Domicilio Civil Especial	Se podrá en un contrato establecer, de común acuerdo, un domicilio civil especial para los actos judiciales o extrajudiciales a que diere lugar el mismo contrato	Se podrá en un contrato establecer, de común acuerdo, un domicilio civil especial para los actos judiciales o extrajudiciales a que diere lugar el mismo contrato	Domicilio especial. - Se puede designar domicilio especial para la ejecución de actos jurídicos. Esta designación sólo implica sometimiento a la competencia territorial correspondiente, salvo pacto distinto	Art. 29o.- IRRENUNCIABILIDAD. DOMICILIO ESPECIAL I. El domicilio es irrenunciable. II. Puede elegirse un domicilio especial para la ejecución de un acto o para el ejercicio de un derecho

Fuente: Código Civil Colombiano CCC: Art. 76, 77, 78, 79,80, 81, 82, 83, 84, 85
 Código Civil Peruano CCC: Art. 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 2057
 Código Civil Bolivia CCB: Art. 24, 25, 26, 27, 28, 29
 Código Civil Ecuador CCE: Art. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60

Elaborado por: el autor

ANEXO 5

Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Civil en los países miembros de la CAN



TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia
Domicilio Conyugal	Entiéndese por domicilio conyugal el lugar donde los cónyuges viven de consuno y, en su defecto, se reputa como tal el del cónyuge demandado	Los cónyuges tendrán como domicilio originario el del lugar del matrimonio y, posteriormente, uno o ambos podrán perder este domicilio y adquirir otro, de acuerdo con las reglas generales	Domicilio conyugal. - El domicilio conyugal es aquel en el cual los cónyuges viven de consuno o, en su defecto, el último que compartieron	Art. 26.- CONYUGES I. El domicilio de los cónyuges se halla en el lugar del domicilio matrimonial, salvo lo dispuesto por el Art. 29 II. En los casos de separación, se estará a lo que dispone el Código de Familia
Domicilio del Incapaz	El que vive bajo patria potestad sigue el domicilio paterno, y el que se halla bajo tutela o curaduría, el de su tutor o curador	El que vive bajo patria potestad sigue el domicilio de quien la ejerce, y el que se halla bajo tutela o curaduría, el de su tutor o curador	Domicilio del incapaz. - Los incapaces tienen por domicilio el de sus representantes legales	Art. 27o.- MENOR E INTERDICTO I. El domicilio del menor no emancipado está en el de la persona a cargo de quien se encuentra. II. El del interdicto está en el domicilio de su tutor
Domicilio de la Fuerza Pública	---	El domicilio de los individuos de la Fuerza Pública en servicio activo, será el lugar en que se hallaren sirviendo	Domicilio de funcionarios públicos. - Los funcionarios públicos están domiciliados en el lugar donde ejercen sus funciones, sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en el artículo 33. El domicilio de las personas que residen temporalmente en el extranjero, en ejercicio de funciones del Estado o por otras causas, es el último que hayan tenido en el territorio nacional	---
Domicilio territorial	Presúmase también el domicilio, de la manifestación que se haga ante el respectivo prefecto o corregidor, del ánimo de avecindarse en un determinado distrito. Artículo 83.- Cuando ocurran en varias secciones territoriales, con respecto a un mismo individuo, circunstancias constitutivas de domicilio civil, se entenderá que en todas ellas lo tiene; pero si se trata de cosas que dicen relación especial a una de dichas secciones exclusivamente, ella sola será para tales casos el domicilio civil del individuo	El domicilio parroquial, cantonal, provincial o relativo a cualquiera otra sección del territorio, se determina principalmente por las leyes y decretos que constituyen derechos y obligaciones especiales para objetos particulares de gobierno, policía y administración, en las respectivas parroquias, cantones, provincias, etc.; y se adquiere o pierde conforme a dichas leyes o decretos. A falta de disposiciones especiales en dichas leyes o decretos, se adquiere o pierde según las reglas de este Título	---	---

Fuente: Código Civil Colombiano CCC: Art. 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85
 Código Civil Peruano CCC: Art. 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 2057
 Código Civil Bolivia CCB: Art. 24, 25, 26, 27, 28, 29
 Código Civil Ecuador CCE: Art. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60

Elaborado por: el autor

ANEXO 6

Legislación Comparada sobre el Concepto de Domicilio en el Código Civil en los países miembros de la CAN



TIPOS	Colombia	Ecuador	Perú	Bolivia
Domiciliados y transeúntes	Las personas se dividen, además, en domiciliadas y transeúntes	Las personas se dividen, además, en domiciliadas y transeúntes De acuerdo a lo anterior, las personas domiciliadas son más susceptibles de ser alcanzadas por un tributo a diferencia de las transeúntes que proviene del latín "transiens", "transeuntis" que significa "persona que va de un lado a otro, el que transita" a quienes la ley cobija para efectos no solo de deberes y derechos sino con efectos contributivos, y que por el trato igualitario deben contribuir con el Estado en la forma que la ley establezca	---	---
Domicilio Político	---	El domicilio político es relativo al territorio del Estado en general. El que lo tiene o adquiere, es o se hace miembro de la sociedad ecuatoriana, aunque conserve la calidad de extranjero	---	---
Domicilio anterior	El domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior. Así, confinado por decreto judicial a un paraje determinado, o desterrado de la misma manera fuera del territorio nacional, retendrá el domicilio anterior mientras conserve en él su familia y el principal asiento de sus negocios	El domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, siempre que conserve: - Su familia y - El asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior	---	Art. 30o.- INDETERMINACION DEL DOMICILIO ACTUAL Cuando el domicilio actual de una persona no puede determinarse con certeza, rige el último Domicilio conocido
Cambio de domicilio	---	---	Cambio de domicilio.- El cambio de domicilio se realiza por el traslado de la residencia habitual a otro lugar	El cambio de domicilio se realiza por el traslado de la residencia principal o, en su caso, de la actividad principal a otro lugar

Fuente: Código Civil Colombiano CCC: Art. 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85
 Código Civil Peruano CCC: Art. 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 2057
 Código Civil Bolivia CCB: Art. 24, 25, 26, 27, 28, 29
 Código Civil Ecuador CCE: Art. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60

Elaborado por: el autor

ANEXO 7

Datos adicionales para el Caso Práctico 1

Cuadro 2

Número de días por país por país de destino

	Colombia	Perú
<i>Enero - Marzo</i>	53	12
<i>Abril - Junio</i>	29	0
<i>Julio - Septiembre</i>	58	13
<i>Octubre - Diciembre</i>	40	9
Total días	180	34

Cuadro 3

Servicios profesionales en Manizales - Colombia

	Número	Valor Unitario	Total
<i>Enero - Marzo</i>	4	1.100,0 \$	4.400,00
<i>Abril - Junio</i>	3	1.100,0 \$	3.300,00
<i>Julio - Septiembre</i>	7	1.100,0 \$	7.700,00
<i>Octubre - Diciembre</i>	2	1.100,0 \$	2.200,00
Total días	16	\$	17.600,00

Cuadro 4

Servicios profesionales en Ecuador

	Número	Valor Unitario	Total
<i>Enero - Marzo</i>	3	1.500,0 \$	4.500,00
<i>Abril - Junio</i>	3	1.500,0 \$	4.500,00
<i>Julio - Septiembre</i>	3	1.500,0 \$	4.500,00
<i>Octubre - Diciembre</i>	3	1.500,0 \$	4.500,00
Total días	12	\$	18.000,00

Cuadro 5

Ingresos por Actividad Económica de Arrendamiento

	Número	Valor Unitario	Total
<i>Enero - Marzo</i>	3	1.000,0 \$	3.000,00
<i>Abril - Junio</i>	3	1.000,0 \$	3.000,00
<i>Julio - Septiembre</i>	3	1.000,0 \$	3.000,00
<i>Octubre - Diciembre</i>	3	1.000,0 \$	3.000,00
Total días	12	\$	12.000,00