

**LA RESIDENCIA FISCAL PARA EFECTOS TRIBUTARIOS DE LAS
PERSONAS NATURALES EN LA COMUNIDAD ANDINA**

**THE TAX RESIDENCE FOR TAX PURPOSES OF NATURAL
PERSONS IN THE ANDEAN COMMUNITY**

Hólguer Altamirano Pérez, Ph.D.

 <http://orcid.org/0000-0002-9368-6173>

Instituto Superior Tecnológico O'Higgins, Quito, Ecuador.

holguer_rodrigo@yahoo.com

Taña Guanochanga Oña, Lic.

 <http://orcid.org/0000-0002-8124-8125>

Instituto Superior Tecnológico O'Higgins, Quito, Ecuador.

tania.guanochanga@hotmail.com

Telmo Caisapanta Pérez, Ing.

 <http://orcid.org/0000-0002-9453-2942>

Instituto Superior Tecnológico O'Higgins, Quito, Ecuador.

telmo_fmb@hotmail.com

Héctor Mera Manotoa, Mgtr.

 <http://orcid.org/0000-0001-9911-4048>

Instituto Superior Tecnológico O'Higgins, Quito, Ecuador.

pato.mera@hotmail.com

ARTÍCULO DE REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

Recibido: 26 de noviembre de 2021

Aceptado: 14 de marzo de 2022

RESUMEN

El uso del criterio de residencia para gravar las rentas de una persona natural en un estado de renta mundial ha sido difundido como el caso de Ecuador que ha utilizado normativa española para establecer escenarios de afectación a quienes la norma impone un tributo. El objetivo es comparar la normativa de los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) en el tema de Residencia Fiscal y sus implicaciones en el ámbito tributario. La metodología se basa en derecho tributario comparado de las legislaciones de los países de la CAN. En resumen, la Administración Tributaria aplica criterios de permanencia sobre los 183 días con un concepto complementario de ausencias esporádicas para dos períodos, este criterio no lo consideran Colombia y



Perú para quienes solamente el espacio de gravamen se da a los 183 días en su territorio, en tanto que Bolivia no determina en su normativa ninguna definición al respecto en cierta forma porque su sistema tributario lo basa en territorialidad. De igual manera en la normativa de cada país andino se analizó el criterio sobre el núcleo principal de intereses familiares y económicos para el caso de Ecuador y Colombia y en menor medida para Bolivia; sin embargo, en el caso de Perú carece de esta particularidad. En cada escenario es importante contar con el certificado de residencia fiscal para justificar o no el gravamen que el país considera suyo en cuanto identifica a sus residentes fiscales de acuerdo a su normativa interna como señala la Decisión 578.

Palabras Clave: comunidad andina, residencia, domicilio, persona natural, permanencia.

ABSTRACT

The use of the residence criterion to tax the income of a natural person in a state of world income has been disseminated as the case of Ecuador that has used Spanish regulations to establish scenarios of affectation to those who the regulation imposes a tax. The objective is to compare the regulations of the member countries of the Andean Community (CAN) on the subject of Tax Residence and its implications in the tax field. The methodology is based on comparative tax law of the laws of the CAN countries. In summary, the Tax Administration applies criteria of permanence over 183 days with a complementary concept of sporadic absences for two periods, this criterion is not considered by Colombia and Peru for whom only the tax period is given after 183 days in their territory, while Bolivia does not determine in its regulations any definition in this regard in a certain way because its tax system bases it on territoriality. Similarly, in the regulations of each Andean country, the criterion on the main nucleus of family and economic interests was analyzed for the case of Ecuador and Colombia and to a lesser extent for Bolivia; however, in the case of Peru it lacks this particularity. In each scenario, it is important to have the certificate of tax residence to justify or not the tax that the country considers its own insofar as it identifies its tax residents according to its internal regulations as indicated in Decision 578.

Keywords: andean community, residence, domicile, natural person, permanence.

INTRODUCCIÓN

Antecedentes

Por mucho tiempo los conceptos de residencia y domicilio han sido utilizados en forma indistinta, desde la antigüedad los romanos consideraban esa división para sus

ciudadanos y aquellos que pasaban temporalmente por su territorio a quienes se les conocería como extranjeros. Sobre los primeros se generaba la obligación de contribuir o aportar para los gastos del estado al punto de recaudar los famosos tributos al emperador.

El domicilio que proviene etimológicamente de dos voces latinas *domus* y *colere* significan *habitar en una casa* y residencia que proviene del latín residente significa establecerse o fijarse en un lugar (Altamirano 2016) tienen un carácter relacionado a la estancia o movilidad de las personas naturales de un estado hacia otro ya sea en forma habitual o permanente. Al respecto, cabe señalar que de acuerdo a Santa y Rupérez (2003) el domicilio es el lugar donde viven las personas naturales y donde tienen su sede las personas jurídicas, en tanto que la residencia es un lugar o territorio con criterios de vinculación a las personas naturales y jurídicas según especificaciones de la normativa en este caso tributaria que utiliza la Administración Tributaria para gravar a contribuyentes que pueden tener dobles o múltiples nacionalidades. En este sentido, la residencia se relaciona a la ubicación física de la persona natural, (Corona De La Fuente 2013) lo cual en estos términos conllevaría que podría tener su domicilio en un lugar y permanecer en otro por efectos de trabajo, estudios y demás circunstancias.

De acuerdo a la (Real Academia Española 2021), el domicilio es un lugar en términos legales que le permite cumplir con sus obligaciones y también reclamar sus derechos, en tanto que sobre residencia señala que es un lugar o una casa donde permanece. Consecuentemente su similitud permite tal confusión que es preciso señalar que en materia tributaria para el caso ecuatoriano la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Congreso Nacional, 2004) en el Art. 4.3 señala que es indistinto el uso de los términos domicilio y residencia fiscal.

El sentido de estos términos para las personas naturales, está arraigado a la percepción de la presencia en un lugar, así como su permanencia en ese o en otro destino, dado que por ejemplo el Art. 66 numeral 14 de la Constitución determina la libertad para transitar de las personas en todo el territorio y su posibilidad de elegir su residencia. (Asamblea Constituyente, 2008)

Cabe señalar que algunas personas naturales por su trabajo, estudios, representación diplomática entre otros factores tienen características particulares para la determinación de su domicilio cuando el Derecho Internacional Privado en sus Art. 23 y 26 concede a la normativa interna su alcance o capacidad para determinar su domicilio (Convención de Derecho Internacional Privado 1928) lo que se conoce como Potestad Tributaria y capacidad de establecer los criterios de residencia de una persona natural.

(Almonacid, 2018) Es menester señalar que la Constitución del Ecuador en el artículo 9 establece iguales derechos y deberes para nacionales (domiciliadas) y extranjeros (transeúntes) bajo la condición de permanencia en el territorio. Siendo así, el alcance de la norma tributaria por sus actividades económicas y atendiendo este artículo grava sin distinción a domiciliados y transeúntes que pasan temporalmente según el artículo 43 del Código Civil, pero con mayor razón a los primeros.

Con respecto a la Potestad Tributaria, se debe comprender que se relaciona al poder de cada estado para crear tributos en su territorio, (Ormaza Ávila and Zamora Vázquez 2019) cuya finalidad es el financiamiento del Estado; sin embargo, cuando el contribuyente tiene rentas en dos o más estados, estos las reclaman para sí en su territorio. Producto de lo señalado, se determinan ciertos criterios para la atribución de la potestad tributaria como la fuente, la nacionalidad y la residencia, en tal virtud los conflictos se presentan en la discrepancia entre la aplicación de fuente en unos estados y de residencia en otros (Troya, 2014) debido a que existen defensores de una y otra tesis. (Zambonino et al. 2019) Sobre el criterio de fuente se establece que se debe tributar sobre las rentas producidas en el territorio en tanto que la residencia sobre las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo siempre que la persona natural sea residente del territorio que lo reclama (Ormaza Ávila and Zamora Vázquez 2019).

Consecuentemente, existen Tratados para prevenir y evitar la doble imposición bajo modelos como los de la OCDE, Naciones Unidas, Decisión 578; éste último, defiende el principio de territorialidad, (Zambonino et al. 2019) con la finalidad de evitar que exista desmotivación en realizar actividades económicas y comerciales internacionales (Sarduy González and Rosado Haro 2018) en caso que no exista acuerdo entre los países reclamantes de la renta y deba la persona natural tributar por un mismo concepto en dos estados a la vez.

Bajo lo señalado, según el Código Civil en su Art.45, el resultado final del domicilio comprende dos elementos: la residencia y el ánimo de permanencia. (Congreso Nacional, 2005) El segundo elemento se establece que puede ser real o presuntivo lo que motivaría que esta definición de domicilio conlleva dos elementos: objetivo sobre residencia y subjetivo sobre el ánimo de permanencia.

Básicamente al citar a González en la obra de Altamirano (2016) se señala que la residencia se entiende como la elección del lugar que escoge el sujeto pasivo para tributar todas sus rentas a menos que no sea residente y en ese caso debe hacerlo solamente por lo obtenido en ese lugar. En este sentido, las personas naturales han buscado mecanismos legales o no para no tributar en naciones donde la carga

impositiva es alta, para ello han configurado una *transferencia de residencia* a lugares donde les podría alcanzar pero que ponen en riesgo los controles de las administraciones tributarias y al final del día podrían tributar incluso con sanciones por intentos de evasión fiscal como fue el caso de los deportistas Nadal, Messi y Neymar y sus conflictos con la administración tributaria española.

Con lo señalado la génesis del reclamo de las administraciones tributarias está en si producto de la doble residencia, se puede generar una carga impositiva similar, esto conlleva a establecer los criterios de fuente y residencia. Para el caso de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) prima el criterio de fuente. La múltiple residencia por beneficios tributarios personales ha sido una pelea constante de las administraciones tributarias, razón por la que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha impulsado el uso de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) entre naciones para hacer justa la carga tributaria de los contribuyentes sobre todo en residencia. (Almonacid, 2018)

A nivel recaudatorio, los ingresos tributarios como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) para Colombia representa el 19.7%, Ecuador el 20.1%, Perú el 16.6% y Bolivia el 24.7% al año 2019 de acuerdo a la OCDE (2021) los cuales aportan a cada uno de sus presupuestos generales en forma de ingresos permanentes que permiten financiar en gran parte los proyectos de cada gobierno, razón que justifica la disputa por coincidir con los criterios de residencia en cada país.

Comparar la normativa de los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) en el tema de Residencia Fiscal y sus implicaciones en el ámbito tributario.

Justificación

Los cambios constantes en la normativa sobre todo en el Ecuador generan problemas para las personas naturales al momento de tributar. La Residencia Fiscal se constituye en un parámetro que debe evaluarse en materia de imposición, como concepto suele confundirse con el domicilio tributario del contribuyente; sin embargo, existen diferencias en términos objetivos y subjetivos que deben señalarse en función de la utilidad del concepto señalado.

Si bien existen diferencias, también son conceptos que se complementan (Altamirano, 2016) y que están íntimamente relacionados a la presencia física o no de una persona en un determinado territorio; sin embargo, el alcance de la normativa ha permitido ampliar su alcance y es importante analizar el contenido jurídico en los países miembros de la Comunidad Andina (CAN).

En este sentido, las Administraciones Tributarias pueden gravar a las personas naturales residentes y no residentes en función del alcance de la norma que en sentido comparativo se verá más adelante y que permitirá establecer las semejanzas y diferencias en sentido teórico.

MATERIALES Y MÉTODOS

La investigación es de tipo teórica y se sustenta en el paradigma *Interpretativo* que analiza al problema y la descripción del objeto para poder comprenderlo (Villabella Armengol 2020) a través de un enfoque *cualitativo*. La información se basó en el método de *derecho comparado* que establece la confrontación de dos o más bases jurídicas del mismo ámbito con la finalidad de establecer semejanzas y diferencias (Rodríguez Jiménez and Pérez Jacinto 2017) y el *analítico – sintético* que determina descomponer el objeto de estudio en partes e integrarlas para establecer relaciones generales (Villabella Armengol, 2020; Rodríguez Jiménez & Pérez Jacinto, 2017) entre las normativas de los países andinos, por las características importantes en materia de Residencia Fiscal.

Se utilizó como *instrumento de investigación* la normativa de los países pertenecientes a la Comunidad Andina (CAN), así como la revisión de revistas científicas para recopilar información comparativa referente al tema de estudio. Por el tipo de estudio, no se requirió calcular muestras.

RESULTADOS

Los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) como son Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia utilizan las normas comunitarias andinas que por su carácter de supremacía sobre las normas internas de cada estado (Rodríguez Aguilera 2016) entran en cierto conflicto que las aclara el Tribunal de Justicia de la CAN. Bajo este enfoque la norma supranacional que asiste los problemas relacionados a la doble imposición es la Decisión 578 que se deriva precisamente del Derecho Comunitario.

El problema a nivel fiscal se presenta por lo que se conoce como la doble tributación, donde la residencia juega un papel importante así también la fuente y donde cada estado reclama los tributos para sí en un acto de soberanía sobre sus residentes y no residentes, y claro los países no ceden su jurisdicción. (Jaque López n.d.) Bajo el análisis de fuente productora conocida también como principio de territorialidad o limitada, se gravan a las rentas obtenidas en el territorio o el lugar donde se recibe el pago (fuente pagadora) y hace alusión a la soberanía del estado para gravar a sus habitantes. Esto significa muchas veces que, en el segundo escenario, no

necesariamente la actividad económica se desarrolle en el propio estado. (Jaque López n.d.)

En este sentido difiere del principio de residencia que se caracteriza por la obtención de rentas mundiales y se lo conoce como ilimitado (Jaque López n.d.) y para su ejecución se debe hacer uso del certificado de residencia, por cuanto existen personas naturales residentes y no residentes que tienen más de una residencia y eso significa en cierta forma un vínculo físico con el Estado, (Jaque López n.d.) lo cual conlleva en cierta manera un problema de doble tributación internacional cuando se aplica la fuente en un estado y la residencia en otro cuando el contribuyente tiene rentas en más de un estado. (Jaque López n.d.)

Precisamente por esta razón se establecen los *Tratados para evitar la doble tributación internacional* en los cuales se enmarca la Decisión 578 vigente para la Comunidad Andina bajo el principio de renta desde el año 2005 y cuya titulación inicial se refiere al *Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*. En el sentido de la soberanía, cada estado miembro debe resolver el conflicto fuente – fuente, por ejemplo.

Bajo este sentido la Decisión 578 señala que el domicilio de una persona de alguno de los estados miembros lo tendrá donde sea su residencia habitual. Así, el artículo 3 sobre la Jurisdicción Tributaria, señala que cualquier renta que obtenga una persona natural se deberá gravar en la fuente productora, excepto para navegación marítima o aérea y diplomáticos o cónsules, considerando lo anterior, los demás países miembros las considerarán como exoneradas en el cálculo del impuesto a la renta debido a que el país originario ya lo gravó y de esa forma se evitaría la doble imposición.

Ingresos de Fuente Nacional

Son rentas que se producen en el territorio de cada país miembro de la CAN y su génesis radica en sus legislaciones internas conforme su normativa (Decisión 578), los conceptos, alcances y contenidos referentes a: ingresos de fuente nacional, domicilio y residencia para efectos fiscales, certificados de residencia, así como los principales elementos que se conjugan para determinar la residencia de una persona natural en un país.

En la Tabla 1 se precisa el criterio que cada país miembro de la CAN utiliza para gravar a sus residentes, destacándose que Bolivia es el único país que grava solamente en fuente territorial; es decir, para rentas obtenidas solo en este país, esto conduce a que no exista ningún método de compensar las retenciones obtenidas en otro país.

Tabla 1

Criterios y métodos para análisis de las rentas de los países de la CAN.

País	Criterio Gravable	Método para evitar la doble imposición
Colombia	Fuente Mundial	Método de Imputación
Ecuador	Fuente Mundial	Método de Exención - Imputación
Perú	Fuente Mundial	Método de Imputación
Bolivia	Fuente Territorial	No aplica

Fuente: Elaborado por los autores

En el caso de Colombia, Ecuador y Perú su criterio es de fuente mundial lo cual significa que las rentas que un residente obtenga en cualquier parte del mundo deben gravarse con el consiguiente método de imputación o exención para evitar una doble imposición tributaria.

En la Tabla 2, se puede apreciar la normativa de Colombia para reconocer aquellos ingresos de fuente nacional susceptibles de sufrir imposición.

En el Artículo 24 del Estatuto Tributario se destacan ciertos elementos importantes acerca de los ingresos nacionales como: las rentas de capital producto de arrendamientos inmuebles, la enajenación de inmuebles, bienes muebles, intereses de créditos recibidos, rentas del trabajo, regalías de propiedad intelectual, servicios técnicos, los dividendos, la renta vitalicia, la utilidad de la explotación de minas, bosques, utilidades de la transformación de mercancías, actividades comerciales y primas de reaseguros.

Tabla 2

Ingresos de Fuente Nacional

PAÍS: COLOMBIA

Art. 24. Ingresos de fuente nacional.- Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Son:

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.
4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.
6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.
9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.
16. Las primas de reaseguros cedidas por parte de entidades aseguradoras colombianas a entidades del exterior.

Fuente: Estatuto Tributario (Accounter 2021)

En el caso del Ecuador, en la Tabla 3 se aprecia la normativa que reconoce a los ingresos de fuente nacional en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento. Entre los principales ingresos de fuente nacional destacan: aquellos provenientes del trabajo, actividades profesionales, actividades de ecuatorianos y extranjeros en el exterior, utilidades de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, utilidad por la enajenación directa e indirecta de acciones, regalías, los dividendos, exportaciones, rendimientos financieros, loterías, rifas y apuestas, la provisión para jubilación patronal, herencias, legados y donaciones y otras rentas que incluyen el incremento patrimonial no justificado.

La norma se refiere en el Reglamento Art. 10 que los residentes gravan sobre todas las rentas obtenidas de cualquier origen, en tanto que para los no residentes únicamente por aquellas rentas obtenidas en el país.

Tabla 3

Ingresos de Fuente Nacional

PAÍS: ECUADOR

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;
2. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del Sector Público ecuatoriano;
3. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;
- 3.1 Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador
4. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
5. Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
6. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;
7. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público;
8. Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;
- 8.1 Las provisiones efectuadas para atender el pago de jubilaciones patronales o desahucio que hayan sido utilizadas como gasto deducible conforme lo dispuesto en esta Ley y que no se hayan efectivamente pagado a favor de los beneficiarios de tal provisión. El Reglamento a esta Ley establecerá las condiciones para el tratamiento de este ingreso.
9. Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,
10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

Reglamento LRTI Art. 10.- Otros ingresos gravados.- Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país. Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento (Congreso Nacional 2004)

La normativa que regula las relaciones tributarias de los contribuyentes en el Perú es el Texto Único Ordenado (TUO) y su reglamento, grava a las rentas domiciliadas en el país. En la Tabla 4 se puede apreciar en mayor detalle lo señalado:

Tabla 4

Ingresos de Fuente Nacional

PAÍS: PERÚ

Artículo 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República.

b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.

"Las rentas pueden originarse, entre otros, por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de un capital, por operaciones de capitalización o por contratos de seguro de vida o invalidez que no tengan su origen en el trabajo personal."

d) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el Fondo de Inversión, Fondo Mutuo de Inversión en Valores, Patrimonios Fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana los rendimientos de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

No se encuentran comprendidas en los incisos e) y f) las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares.

g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país.

h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

"Igualmente se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Artículo 10.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:

a) Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.

b) Las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior.

c) Los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

d) Los resultados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados obtenidos por sujetos domiciliados en el país.

Artículo 11.- También se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país

Fuente: Texto Único Ordenado, Reglamento (SUNAT 2021)

En el Artículo 9 se determinan las principales rentas de fuente peruana como: enajenación de predios, bienes o derechos, intereses, comisiones, primas, dividendos, actividades civiles, comerciales, empresariales, trabajo personal, rentas vitalicias, enajenación de acciones y participaciones, servicios digitales, asistencias técnicas, intereses de obligaciones, dieta, sueldos, remuneraciones y honorarios por representaciones en el extranjero, contratación de instrumentos financieros y las exportaciones de bienes.

En el caso de Bolivia en la Tabla 5 se puede señalar que aplica el principio de fuente territorial independiente de la nacionalidad y domicilio o residencia. A las personas naturales se las identifica con oficios, ahorristas y otros.

Tabla 5

Ingresos de Fuente Nacional

PAÍS: BOLIVIA
<p>Principio de la Fuente. Artículo 42°.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.</p> <p>El Impuesto sobre Sociedades boliviano se basa en el principio de la territorialidad. Solamente la renta obtenida por actividades empresariales, inmuebles y derechos económicos en Bolivia está sujeta a gravamen, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que toman parte en las operaciones.</p>
<p>Régimen General. - Las y los contribuyentes serán:</p> <p>a) Personas Naturales: Personas que generalmente ejercen profesiones liberales u oficios, así también, anticretistas, ahorristas y otros.</p> <p>b) Empresas Unipersonales: Personas naturales que realizan actividades económicas empresariales.</p> <p>c) Personas Jurídicas: Son empresas identificadas por una razón social, son sociedades conformadas de acuerdo al Código de Comercio (con acta de constitución o testimonio) o de acuerdo al Código Civil (asociaciones, fundaciones, entre otros).</p>
<p>* IUE (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas) Profesionales liberales u oficios</p> <p>¿Qué grava? Utilidad presunta, 50% del monto total de los ingresos percibidos, deducido el IVA.</p> <p>¿Quiénes pagan? Personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, incluyendo Notarios de Fe Pública, Oficiales de Registro Civil, Comisionistas, Factores, Corredores de Comercio.</p> <p>¿Quiénes no pagan?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Profesiones liberales u oficios desarrollados en relación de dependencia. - Actividades culturales de artistas nacionales en escenarios estatales ó municipales. <p>¿Cuál es la alícuota? 25%, sobre utilidad neta presunta</p> <p>¿Cuándo se debe pagar? Anual, hasta 120 días posteriores al cierre de su gestión Fiscal</p>
<p>A través de la Ley 1357 de 28 de diciembre de 2020, la Asamblea Legislativa creó el Impuesto a las Grandes Fortunas (IGF) que grava, con periodicidad anual, y con alícuotas progresivas, la acumulación de la riqueza superior a Bs30.000.000.- (Treinta Millones de 00/100 bolivianos equivalentes a USD.4.3 millones de dólares aproximadamente).</p>
<p>** En jerga tributaria, afirmamos que el IGF introdujo en Bolivia el principio de residencia para el gravamen del patrimonio, con lo que también se rompe con una larga tradición normativa en Bolivia en la cual, los impuestos -especialmente a la renta- gravan bajo criterios objetivos de territorialidad y fuente, criterios en los que la condición de residencia o condición especial del sujeto al impuesto, resultan indiferentes.</p>

Fuente: Ley 843, * (AudiRamosConsult S.R.L. 2021) ** (Ordóñez 2021)

En el caso de las empresas unipersonales se establece como personas naturales con actividades empresariales. En consecuencia, las rentas obtenidas en Bolivia son gravadas como fuente nacional; sin embargo, al gravarse a los patrimonios a través del Impuesto a las Grandes Fortunas (IGF) corresponde a un principio de residencia en la Ley 1357 y en una confusión jurídica sobre su naturaleza misma.

La residencia en los países de la Comunidad Andina

El criterio de permanencia

La residencia fiscal desde el punto de vista de la *permanencia en el país* utiliza criterios como los días de estancia en un territorio para reclamar la renta obtenida de un contribuyente para sí, para esto el criterio común en los 3 países como: Colombia, Ecuador y Perú es sobre los 183 días ya que para Bolivia no existe una definición al respecto como se puede ver en la Tabla 5.

Cabe señalar que para el caso de Ecuador la norma es más explícita y desagrega elementos más analíticos para determinar la residencia. Primeramente, los conceptos de domicilio y residencia son indistintos, y se señalan las ausencias esporádicas si no superan los 8 días corridos como elementos para computar los 183 días consecutivos o no en el país hasta en dos períodos, inclusive para ser residente fiscal en un paraíso fiscal, éste conserva su residencia en Ecuador por 4 años adicionales. Hay que considerar que con fecha 29 de noviembre de 2021 entró en vigencia la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 que modificó el Art. 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el literal b) incluyendo como condición adicional para dejar de ser residente ecuatoriano que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentre en otro país, de la misma forma si se trata del análisis de residencia en un paraíso fiscal. (Asamblea Nacional 2021).

En el caso de Colombia, la permanencia continua o discontinua es de 183 días en un lapso de 365 días y en caso de que recaiga en más de un período, entonces será residente desde el segundo ejercicio.

Para Perú, se consideran residentes las personas que han residido o permanecido en el país por más de 183 días durante un período de 12 meses.

Tabla 5

Criterio de residencia por el tiempo de permanencia en el país de origen

PAÍS	PERMANENCIA
COLOMBIA (Estatuto Tributario)	Art. 210 (1.) 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 periodo 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 periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.
ECUADOR (Ley de Régimen Tributario Interno)	Art. 4.1.- Residencia fiscal. -se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo. 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 periodo fiscal; b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción, caso contrario se presumirá su residencia fiscal en el Ecuador. En caso de que la persona acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio impositivo correspondiente y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción, caso contrario se presumirá su residencia fiscal en el Ecuador. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro periodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción, al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio impositivo y que el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos se encuentra en esa jurisdicción;
ECUADOR (Reglamento LRTI)	Art. 7.- Residencia fiscal de personas naturales. - La aplicación de las reglas para determinar la residencia fiscal de personas naturales, previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, estará sujeta a las siguientes definiciones: 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. 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. 3. Ausencias esporádicas.- Las ausencias del país serán consideradas esporádicas en la medida en que no excedan los ocho (8) días corridos.
PERÚ Texto Único Ordenado (TUO)	Artículo 7.- Se consideran domiciliadas en el país: a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común. b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.
BOLIVIA	No existe una definición de permanencia

Fuente: Estatuto Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento y el Texto Único Ordenado.

Los no residentes

Las rentas de personas que no son residentes o domiciliados en el país originario se determinan por los porcentajes de retención en la fuente que gravan a los diferentes criterios. En el caso de Colombia, existe una tarifa del 33% para quienes no son residentes. En el caso del Ecuador, se establece una tarifa para no residentes equivalente a la tarifa general del impuesto a la renta del 22%; sin embargo, también va a depender si el pago al no residente proviene de un paraíso fiscal, donde la tarifa va a

subir al 35%. Para el caso de Perú, existe una gama amplia de retenciones para no residentes como: dividendos 4.1%, enajenación de inmuebles y ganancias de capital con el 30%, rentas del trabajo y rentas de regalías 30%, artistas e intérpretes con el 15% entre los más significativos. En el caso de Bolivia, utiliza el concepto de establecimiento permanente a pesar de no existir una definición precisa de ello, gravando con una tarifa de 25% para beneficios empresariales y ganancias de capital y del 12.5% para intereses, royalties y dividendos como se aprecia en la Tabla 6 a continuación:

Tabla 6

Criterio de no residentes y tarifas por pagos

NO RESIDENTES
<p>Artículo 247. Tarifa del impuesto de renta para personas naturales sin residencia. 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%). La misma tarifa se aplica a las sucesiones de causantes sin residencia en el país.</p>
<p>Art. 409. Tarifa especial para profesores extranjeros.- En el caso de profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior, aprobadas por el ICFES, únicamente se causará impuesto sobre la renta a la tarifa del siete por ciento (7%). Este impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta.</p>
<p>Art. 36.- Tarifa del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas: b) Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido; Art. 39 Ingresos de no residentes.- Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.</p>
<p>Disposiciones Generales: Tercera.- Para efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, la tarifa general del impuesto a la renta de sociedades será del 22%. Cuando corresponda, se aplicará la tarifa del 25% de conformidad al artículo 37</p>
<p>Artículo 6.- En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.</p>
<p>Artículo 54.- Las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país estarán sujetas al Impuesto por sus rentas de fuente peruana con las siguientes tasas:</p> <p>a) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades. 4,1% b) Rentas provenientes de enajenación de inmuebles. 30% c) Los intereses, cuando los paguen o acrediten un generador 30% de rentas de tercera categoría que se encuentre domiciliado o constituido o establecido en el país. d) Ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera del país. 30% e) Otras rentas provenientes del capital. 5% f) Rentas por actividades comprendidas en el artículo 28 de la 30% Ley. g) Rentas del trabajo. 30% h) Rentas por regalías. 30% i) Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos 15% en vivo, realizados en el país. j) Otras rentas distintas a las señaladas en los incisos anteriores 30%.</p>
<p>Se considera renta exenta: La renta de fuente extranjera.</p>
<p>* No existe una definición clara de los "establecimientos permanentes". La legislación boliviana simplemente se refiere a sucursales, agencias y establecimientos en Bolivia de empresas extranjeras.</p> <p>a) Impuesto sobre sociedades: Tipo Impositivo General 25% b) No Residentes: - Beneficio empresarial (a través de establecimiento permanente) 25% - Ganancias de capital 25% - Intereses 12,5% - Royalties 12,5% - Dividendos 12,5%</p>

Fuente: Estatuto Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, Texto Único Ordenado, y * (España Exportación e Inversiones 2016)

El criterio del núcleo principal familiar y de negocios

Una forma comparativa de lo señalado se puede apreciar en la Tabla 7, donde la residencia para efectos fiscales basado en el criterio del núcleo principal familiar y de negocios.

Tabla 7

Criterio de residencia por el núcleo principal del contribuyente

PAÍS	NÚCLEO PRINCIPAL
COLOMBIA (Estatuto Tributario)	<p>Art. 10. Residencia para efectos tributarios.</p> <p>3. Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo 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; o,</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. Condiciones:</p> <p>a) Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.</p> <p>b) Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.</p>
	<p>Art 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales.-</p> <p>c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.</p> <p>Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido de éste, 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.</p> <p>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. Se presumirá que una persona natural tiene el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el país, cuando sea titular, de manera directa o indirecta, de activos situados en el Ecuador, incluyendo derechos representativos de capital de sociedades residentes o de establecimientos permanentes en el país, por un valor mayor a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD 1 millón), y dicha persona natural, en cualquier momento previo o durante el ejercicio fiscal pertinente, haya:</p> <p>i. Sido residente fiscal del Ecuador;</p> <p>ii. Tenido nacionalidad ecuatoriana o residencia permanente en el Ecuador, o</p> <p>iii. Ejercido como representante legal o apoderado de una sociedad residente en el Ecuador o de un establecimiento permanente en el Ecuador, de una sociedad no residente;</p> <p>La presunción referida en este acápite admite prueba en contrario.</p> <p>Sin perjuicio de lo anterior, la persona natural estará obligada a pagar el impuesto a la renta en Ecuador por los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos durante un ejercicio impositivo, aun cuando su residencia fiscal se encuentre en otra jurisdicción. La persona natural podrá acreditar ante la autoridad tributaria, el pago del impuesto a la renta en otras jurisdicciones de conformidad con los acuerdos para evitar la doble tributación debidamente ratificados por el Ecuador. En caso de que el impuesto pagado por la persona natural sea inferior a la tarifa que le hubiere correspondido pagar en Ecuador de conformidad con la tabla que consta en la presente ley, la persona natural deberá pagar la diferencia en 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 impositivo."</p>
ECUADOR (Ley de Régimen Tributario Interno)	<p>Art. 7.- Residencia fiscal de personas naturales.-</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>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>
ECUADOR (Reglamento LRTI)	<p>No existe una definición de residencia en la legislación fiscal boliviana. A efectos de notificaciones fiscales se presume que las personas tienen su sede fija donde radica su centro de negocios.</p>
BOLIVIA Ley 2492	<p>Artículo 37° (Domicilio en el Territorio Nacional). Para efectos tributarios las personas naturales y jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva.</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. <p>La notificación así practicada se considerará válida a todos los efectos legales.</p>

Fuente: Estatuto Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento y (boliviainpuestos.com 2021)

Las legislaciones de Colombia y Ecuador desarrollaron normativa depurada. En el primer caso, Colombia señala que el ser nacional le otorga en primera instancia la residencia; sin embargo, para determinar un potencial criterio de desempate se establece si el cónyuge tiene residencia fiscal en Colombia, otro criterio establece que el contribuyente si obtiene más del 50% de sus ingresos en el país, en ese mismo porcentaje si sus bienes o activos están en el país. En el caso del Ecuador, se establece el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el país siempre que económicamente obtenga mayores rentas que en otro país, así como en los últimos 12 meses hayan permanecido en el país su esposa e hijos respecto a otra nación. Para el caso de Perú, no existe en la normativa algo relativo a sus intereses económicos ni vínculos personales. Finalmente, en Bolivia se establece como criterio la vivienda permanente o donde desarrolle el contribuyente la actividad principal y el lugar donde se produzca el hecho generador siempre que sea dentro del territorio boliviano.

El certificado de residencia fiscal

Si bien es común en los países andinos el certificado de residencia fiscal también es cierto que es un documento válido para determinar la residencia de una persona natural para fines tributarios de tal manera de evitar la doble imposición, según la Tabla 8 a continuación:

Tabla 8

Certificado de Residencia Fiscal en los países de la CAN

PAÍS	CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL
COLOMBIA (Estatuto Tributario)	Art. 10. Residencia para efectos tributarios. Parágrafo.- Las personas naturales nacionales que, de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, deberán hacerlo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante certificado de residencia fiscal o documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción del cual se hayan convertido en residentes.
ECUADOR (Ley de Régimen Tributario Interno)	Art. 134.- Acreditación de residencia fiscal.- Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla.
PERÚ DECRETO SUPREMO Nº 090-2008-EF	Establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y regulación de la emisión de los Certificados de Residencia en el Perú) Art. 2.- El Certificado de Residencia emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI.
BOLIVIA Resolucion Normativa de Directorio SIN 2017 101700000029	Procedimiento para Emitir Certificados de Residencia Fiscal, Domicilio Fiscal y de Situación Tributaria Artículo 3. (Definiciones).- Para efectos tributarios se aplicaran las siguientes definiciones: 1. Certificado de Residencia Fiscal. Es el documento mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales certifica para efectos de la aplicación de Convenios y Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria, que el contribuyente tiene Residencia Fiscal en el Estado Plurinacional de Bolivia y se encuentra sujeto al pago de impuestos. 2. Certificado de Domicilio Fiscal. Es el documento mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales certifica para fines tributarios que el contribuyente tiene domicilio fiscal señalado dentro el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia y se encuentra sujeto al pago de impuestos. Artículo 4. (Validez).- Los Certificados de Residencia Fiscal, de Domicilio Fiscal y/o de Situación Tributaria tendrán una validez de 365 días calendario, computables desde su emisión.

Fuente: Estatuto Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú 2021) e (Infoleyes - Bolivia 2021)

Para el caso del Ecuador el monto máximo para aplicar un convenio para evitar la doble imposición es de 50 fracciones básicas desgravadas con tarifa cero por ciento para personas naturales; es decir, para los años 2021 y 2022 serán de \$ 560.600 y de \$ 565.500 respectivamente, según la NAC-DGERCGC18-00000433 y la NAC-DGERCGC16-00000091.

DISCUSIÓN

En la legislación española con referencia y alcance tributario, el criterio de permanencia o presencia física se establece de la misma forma bajo el criterio de los 183 días en un año en su territorio (Prieto, 2014) y la administración tributaria española exige para reconocer la residencia en otro estado de su certificado de residencia fiscal a la persona natural. En la misma forma, el criterio de desempate o tie break rule (Moreno, 2020) sobre los intereses económicos se establece cuando la persona física directa o indirectamente tiene o realiza sus actividades económicas en el país reclamante, identificando al beneficiario efectivo como en el caso del Ecuador donde la Ley de Régimen Tributario Interno lo define como “quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos” (Reglamento para la aplicación de la LRTI, 2015). Un criterio adicional que incorpora la jurisdicción española se refiere al criterio familiar, basada en la residencia de la esposa e hijos menores de edad en territorio español bajo el principio *luris tantum* cuando bajo los criterios anteriores ha sido complicado para la administración tributaria demostrar la residencia del contribuyente, (Almonacid Larena, 2018) entonces se activan estos secundariamente.

Con este criterio concuerdan (Álvarez et al., 2019) al incluir además que la permanencia, el centro de intereses económicos y el criterio familiar deben ser sometidos a prueba para ratificar la postura de la Administración Tributaria o del contribuyente. La carga de prueba es por cuenta de la Administración Tributaria lo cual determina un trabajo adicional que debe realizarlo para demostrar la necesidad de gravamen al contribuyente, en tanto que este último querrá ser declarado no residente si no se reúnen las pruebas suficientes, (Santa & Rupérez, 2003) a pesar de que la legislación española solicita el certificado de residencia fiscal para acreditarle como no residente. En consecuencia, se puede observar que la normativa española ha servido de modelo para el resto de los países de la Comunidad Andina sobre todo el Ecuador donde casi es una fiel réplica sobre los aspectos de residencia fiscal y criterios de desempate.

A nivel comparativo, la legislación de Chile establece de forma similar para declarar residente a una persona natural, a la cual la identifica por el tiempo de permanencia de seis meses en un año calendario o en su defecto más de seis meses entre dos períodos tributarios que sean consecutivos, (Hernández Rojas, 2020) lo que significa un acercamiento con las legislaciones andinas. Para el caso de Uruguay la residencia de igual forma utiliza la permanencia de más de 183 días en este territorio a lo que adiciona como el caso del Ecuador las ausencias esporádicas para Uruguay de 30 días en tanto que para Ecuador de 8 días, de igual manera incorpora el criterio de intereses vitales e intereses económicos. (Schroeder, s. f.) Resulta de importancia analizar la residencia para el caso Argentino, conocido por los deportistas que realizan su actividad a nivel internacional y local, de hecho existe una sentencia que hace referencia en este caso a las ausencias esporádicas y el centro de atención de intereses económicos; tal dictamen señala que un jugador de fútbol de nacionalidad Argentina que militó en España, se ausentó de este último país por representar a la selección en ciertas competencias lo que se entendió como una ausencia esporádica en España y no cabía aplicar el criterio de residencia argentina, debido a que como dato adicional existió un contrato vigente al cual el jugador estaba atado y no podría jugar en otro club argentino y su salida esporádica para representar a su selección no le quitaba la residencia de Español y por tanto debía tributar el Impuesto a la Renta como Personas Físicas (IRPF) y no como no residente. (Cobos, 2021).

Finalmente, Ordóñez (2021) señala que se deben realizar ajustes a la Decisión 578 para volverla competitiva, ya que muchos de los convenios de los países andinos es con otras economías que manejan el Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición y determina que lo ideal es incorporar una cláusula de nación más favorecida.

CONCLUSIONES

La potestad tributaria de los estados para establecer en su territorio la normativa que regule la relación de los residentes y no residentes es fundamental, cada uno va a reclamar para su territorio las rentas provenientes de las actividades económicas con la finalidad de financiar sus presupuestos y traducirlos en obras y proyectos para sus habitantes. Los países andinos en este punto utilizan el criterio de fuente mundial con excepción de Bolivia que únicamente grava a las rentas obtenidas en su territorio, lo cual conlleva a determinados problemas sobre la imposición tributaria. Razón por la que, las medidas para atenuar la doble imposición se establecen mediante la firma de Tratados como los de la OCDE, de la ONU y la Decisión 578, ésta última para los países miembros de la Comunidad Andina (CAN).

La Decisión 578 como norma comunitaria y el principio de fuente, determinan que cada estado debe en su normativa interna establecer las bases para gravar a los residentes y a los no residentes, considerando para ello criterios de desempate como la normativa ecuatoriana, con una visión más amplia que la del resto de países andinos con excepción de Colombia.

Los criterios de desempate a considerar para establecer como residente a una persona natural y generar el respectivo gravamen son en primer lugar el tiempo de permanencia a 183 días que señala la normativa para Colombia, Ecuador y Perú; en tanto que Bolivia no establece una definición de residencia en este sentido. Con respecto al núcleo de intereses principales a nivel económico y familiar, la normativa de Ecuador y Colombia poseen criterios más amplios que los países de Perú y Bolivia. Para complementar el análisis, la normativa española señala a las ausencias esporádicas como elemento principal para establecer el tiempo de permanencia, esta adaptación la realizó el Ecuador y su normativa señala que las ausencias esporádicas no pueden superar los 8 días por tanto las personas naturales con frecuente salida del país, ven que pueden ser residentes incluso bajo un periodo de dos años cuando se aplique el concepto señalado.

Por lo señalado, la importancia de la normativa de cada estado en reconocer a una persona natural como residente o no, se establece con la ayuda del certificado de residencia fiscal y la decisión del estado en disputa por aplicar la normativa que beneficie al inversionista al evitar gravar una renta que ya tributó en un país andino, mediante criterios de exoneración o deducción para no perjudicar y terminar pagando un doble gravamen.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Accounter. 2021. "Estatuto Tributario Nacional." Retrieved November 2, 2021 (<https://estatuto.co/>).

Almonacid Larena, David. 2018. "Residencia Fiscal de Las Personas Físicas y Jurídicas: Aspectos Internacionales." *IELAT, Instituto Universitario de Investigación En Estudios Latinoamericanos* (116):1-97.

Altamirano, Rodrigo. 2016. "Problemática Conceptualización de La Residencia Para Efectos Tributarios En Los Estados Miembros de La Comunidad Andina: El Caso de Las Personas Físicas." Quito.

Asamblea Nacional. 2021. "Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras La Pandemia Covid-19." *R.O. 587*.

- AudiRamosConsult S.R.L. 2021. "Impuestos En Bolivia." Retrieved November 2, 2021 (http://www.uccs-america.org/uccs-america/rc_images/impuestos_bolivia_esp.pdf).
- bolivaiimpuestos.com. 2021. "Ley 2492 Código Tributario Actualizado a Enero 2020 - Bolivia Impuestos Blog." Retrieved November 2, 2021 (<https://bolivaiimpuestos.com/ley-2492-codigo-tributario-actualizado-a-enero-2020/>).
- Congreso Nacional. 2004. "Codificación de La Ley de Régimen Tributario Interno." *R.O.* 463.
- Convención de Derecho Internacional Privado. 1928. "Código de Derecho Internacional Privado." Retrieved September 9, 2021 (https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo3.pdf).
- Corona De La Fuente, Pedro. 2013. "La Residencia Fiscal de Las Personas Físicas: Una Perspectiva Latinoamericana." *International Fiscal Association* 1–175.
- España Exportación e Inversiones. 2016. "Fiscalidad En Bolivia." Retrieved November 2, 2021 (<https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/mundo/REP2016647977.html>).
- Infoleyes - Bolivia. 2021. "Procedimiento Para Emitir Certificados de Residencia Fiscal, Domicilio Fiscal y de Situación Tributaria (SIN 2017 101700000029)." Retrieved November 2, 2021 (<https://bolivia.infoleyes.com/norma/6655/procedimiento-para-emitir-certificados-de-residencia-fiscal-domicilio-fiscal-y-de-situación-tributaria-sin-2017-101700000029>).
- Jaque López, Javier. n.d. "Principios e Introducción a La Doble Tributación Internacional." *Universidad de Chile* 19–24. Retrieved October 13, 2021 (<http://www.comunidadcontable.com/bancomedios/documentos/pdf/impuestos162-principios.pdf>).
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. 2021. "Decreto Supremo N° 090-2008-EF ." Retrieved November 2, 2021 (<https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/224460-090-2008-ef>).
- Ordóñez, Pablo; Ortiz Alexandra. 2021. "La Reforma Tributaria En Bolivia Ya Está En Curso - PPO." Retrieved November 2, 2021 (<https://www.ppolegal.com/blog/2021/08/22/la-reforma-tributaria-en-bolivia-ya-esta-en-curso/>).

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). 2021. "Estadísticas Tributarias de América Latina y El Caribe." 1–337. Retrieved November 3, 2021 (<https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Estadisticas-tributarias-de-America-Latina-y-el-Caribe-2021.pdf>).
- Ormaza Ávila, Diego Adrián, and Ana Fabiola Zamora Vázquez. 2019. "La Potestad Tributaria En El Derecho Internacional Tributario." *Killkana Sociales* 3(3).
- Real Academia Española. 2021. "Residencia." Retrieved September 9, 2021 (<https://dle.rae.es/residencia?m=form>).
- Rodríguez Aguilera, Carolina Lourdes. 2016. "La Autonomía Del Derecho Comunitario Andino y Su Relación Con El Derecho Internacional." *Revista de La Secretaría Del Tribunal Permanente de Revisión*, 224–45.
- Rodríguez Jiménez, Andrés, and Alipio Omar Pérez Jacinto. 2017. "Métodos Científicos de Indagación y de Construcción Del Conocimiento." *Revista EAN* (82):179–200.
- Santa, Jesús, and Bárbara Rupérez. 2003. "Residencia Fiscal y Domicilio Fiscal: Similitudes y Diferencias Entre Ambos Conceptos y Sus Respectivos Regímenes Jurídicos - Dialnet." *Dialnet* 36:91–114.
- Sarduy González, Mariuska, and Alberto Santiago Rosado Haro. 2018. "La Doble Tributación Internacional: Características y Consecuencias." *Cofin Habana* 12(2):295–305.
- SUNAT. 2021. "Texto Único Ordenado." Retrieved November 2, 2021 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>).
- Troya Jaramillo, José Vicente. 2014. *Manual de Derecho Tributario*. edited by Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito.
- Villabella Armengol, Carlos Manuel. 2020. "Los Métodos En La Investigación Jurídica. Algunas Precisiones." in *Pasos hacia una revolución en la enseñanza del derecho en el sistema romano-germánico*, edited by Universidad Nacional Autónoma de México. México.
- Zambonino, Marco Albán, Karilin Arenas Alvarado, Gonzalo Arias Esteban, Malena Barberán Benavides, Santiago Betancourt Vaca, Omar Cabrera Cabrera, Romeo Carpio Rivera, Ignacio Corral Guadaño, Diana Delgado Insuasti, Pablo Egas Reyes, Cristina García Herrera, César García Novoa, Jairo Godoy Guevara, Juan Francisco Jaramillo, Galo Maldonado López, César Montaña Galarza,

Victoria Montero Tamayo, Andrea Moya Hidalgo, Tatiana Pérez Valencia, Álvaro Romano, Fernando Serrano Antón, María Teresa Soler Roch, Sandra Soto Torrenegra, José Ignacio Troya, José Vicente Troya Jaramillo, Sandro Vallejo Aristizábal, Álvaro Villegas Aldazosa, and Pablo Villegas Landázuri. 2019. "Residencia Fiscal." in *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, edited by Universidad Andina Simón Bolívar - Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Quito.