

## Contenido

INFORME ESPECIAL	Cambio de condición de no domiciliado a domiciliado (y viceversa) de sujetos prestadores de servicios: problemas que se presentan	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento tributario de las rentas de personas jurídicas no domiciliadas (Parte 1)	I-8
	Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a la Ventas, a propósito del Decreto Legislativo N.° 1463 (Parte 1)	I-12
	Si me encuentro acogido a otro régimen tributario, ¿cuándo estoy obligado a acogerme al régimen general?	I-16
	Consideraciones de los gastos recreativos	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS)	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Exigibilidad del certificado de residencia al momento de registrar el costo o gasto tributario	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Rentas de segunda categoría	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



# Cambio de condición de no domiciliado a domiciliado (y viceversa) de sujetos prestadores de servicios: problemas que se presentan

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

Informe Especial

## Sumario

1. Introducción - 2. ¿Qué criterios señala la doctrina para las personas naturales a efectos de verificar afectación tributaria? - 3. Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en el Perú: criterios aplicables a las personas naturales - 4. El cierre de fronteras y sus efectos en el caso de los peruanos que salieron del territorio nacional - 5. Lo que ocurre en España con el criterio de residencia por efectos del COVID-19



### RESUMEN

A raíz de la emergencia sanitaria producto del COVID-19, el Gobierno peruano hasta el momento ha mantenido cerradas las fronteras en el Perú. Ello ha traído como consecuencia que muchas personas naturales que se encontraban en el territorio peruano, ya sea como turistas, trabajadores, empresarios, de tránsito momentáneo, entre otros motivos, no hayan podido salir del país; lo mismo puede haber sucedido con personas domiciliadas en el Perú que, al salir antes del cierre de las fronteras, no han podido retornar aún al Perú. En ambas situaciones, es posible que algunas personas naturales hayan perdido la condición de domiciliadas, como también que hayan adquirido la condición de domiciliadas en otro territorio, lo cual puede tener consecuencias impositivas.

**Palabras clave:** domiciliado / no domiciliado / extranjero / residencia / cierre de frontera / emergencia sanitaria

**Recibido:** 07-09-2020

**Aprobado:** 10-09-2020

**Publicado en línea:** 15-09-2020



### ABSTRACT

As a result of the health emergency caused by COVID-19, the Peruvian government has so far kept the borders closed in Peru. This has resulted in the fact that many natural persons who were in Peruvian territory, whether as tourists, workers, businessmen, temporary transit, among other reasons, have not been able to leave the country; The same may have happened with people domiciled in Peru who, leaving before the border closes, have not yet been able to return to Peru. In both situations, it is possible that some natural persons have lost the status of domiciled, as well as that they have acquired the status of domiciled in another territory, which may have tax consequences.

**Keywords:** domiciled / not domiciled / foreigner / residence / border closure / health emergency

**Title:** Change of status from non-domiciled to domiciled (and vice versa) of service providers: problems that arise

## 1. Introducción

Una de las primeras medidas que el Gobierno peruano tomó para contrarrestar el contagio del COVID-19 fue el cierre

de las fronteras, ya sean terrestres, marítimas, fluviales, lacustres o aéreas. Esta disposición continúa hasta el día de hoy, lo cual ha generado ciertas situaciones no previstas para muchas personas naturales, sobre todo con la condición de sujeto domiciliado o no en el Perú.

Se han presentado casos de sujetos domiciliados en el Perú que se encontraban fuera del territorio nacional, antes que se cierren las fronteras, y no han podido retornar hasta el momento; también se han presentado casos en los cuales turistas, extranjeros, trabajadores, empresarios,

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

personas que se encontraban en tránsito por el Perú hacia otros países, no han podido retornar a sus territorios de origen.

Las situaciones descritas anteriormente pueden presentar casos en los que los sujetos domiciliados en el Perú, por su permanencia fuera del territorio producto del cierre de fronteras y que no han podido retornar al Perú, pueden haber adquirido la condición de domiciliado sin que todavía pierdan tal condición en el Perú. Lo mismo podría presentarse con sujetos que no se encontraban domiciliados en el Perú, pero que al no poder retirarse del territorio nacional, por el cierre de las fronteras, pueden adquirir la condición de domiciliados en el Perú, de cumplirse los supuestos indicados en la normatividad del impuesto a la renta, tanto en la ley como en la norma reglamentaria.

El motivo del presente informe es precisamente revisar el ámbito de aplicación del impuesto a la renta, aplicable a las personas naturales, a efectos de determinar cuándo se adquiere la condición de domiciliado en el Perú, al igual que los supuestos en los cuales se pierde tal condición, sobre todo por los efectos impositivos que se pueden presentar y que pueden afectar a las personas naturales.

## 2. ¿Qué criterios señala la doctrina para las personas naturales a efectos de verificar afectación tributaria?

En el caso de la afectación tributaria a las ganancias obtenidas por las personas naturales, debemos distinguir los criterios subjetivos y objetivos, los cuales se desarrollan a continuación.

### 2.1. Criterios subjetivos aplicables a las personas naturales

Dentro de los criterios de tipo subjetivo para el caso de las personas naturales, utilizados en la legislación de los diversos territorios del mundo y señalados por la doctrina, tenemos a la residencia, el domicilio, la nacionalidad, la ciudadanía, el centro de intereses vitales, entre otros.

En el caso de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú, solo se consideran el domicilio y la fuente. Sin embargo, para efectos de conocimiento y divulgación, desarrollamos los otros criterios mencionados anteriormente.

#### 2.1.1. Residencia

Está constituido como el lugar donde una persona permanece con cierto grado de estabilidad, pudiendo ser temporal o habitual. Su verificación es en parte fáctica, dado que se puede corroborar a través de una simple visita a dicho lugar.

Este criterio es utilizado, casi siempre, como un requisito para poder acceder a trámites relacionados con la naturalización o ciudadanía en un determinado país.

Es entendido como el lugar donde vive o desarrolla la mayor parte de sus actividades una persona natural o el lugar de constitución de una persona jurídica. No se debe confundir con la figura del domicilio fiscal.

Es pertinente indicar que a nivel internacional la doctrina alude más al concepto de residencia que al del domicilio. Ello implicaría que en un futuro la legislación del impuesto a la renta en el Perú pueda incluir esta terminología, dejando dentro de un tiempo el uso del domicilio y prefiriendo el criterio de residencia.

**En la doctrina nacional**, apreciamos que RAMOS ÁNGELES indica que **“el criterio de residencia, también denominado de la universalidad o principio de gravamen bajo fuente mundial, sujeta a imposición por sus rentas de fuente nacional y extranjera a los sujetos que, con independencia de su nacionalidad o ciudadanía, tengan su residencia en el territorio del estado”<sup>1</sup>**.

Existen situaciones en las cuales algunas personas procuran ocultar su residencia, para poder despistar a las administraciones tributarias que se encuentran ávidas de encontrar mecanismos de afectación impositiva por las ganancias que estos obtienen. En este caso, debemos tener presente que **“las autoridades fiscales secretamente recolectarán toda la información posible e incluso harán seguimiento de sus movimientos. Y si siguen inseguras sobre si usted es o no un ‘residente’, evaluarán sus tarjetas de crédito de negocios o personales, libros de invitados, registros de usuarios y protocolos de pasajeros de aerolíneas, y definitivamente la verdad saldrá a la luz. Entonces, ¡no imagine que puede esconder su residencia! El descubrimiento de la residencia suele estar acompañado de costos sustanciales”<sup>2</sup>**.

En la doctrina chilena, JAQUE LÓPEZ precisa lo siguiente:

*Este principio, se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Con el objeto de lograr recaudar los impuestos provenientes de este principio, es necesario determinar el test o prueba que determine la residencia. La residencia puede*

1 RAMOS ÁNGELES, Jesús A. “Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) suscritos por el Perú: algunos comentarios con ocasión a los convenios recientemente ratificados”, en la revista Informativo Caballero Bustamante. N.º 778, primera quincena de marzo del 2014, p. A2.

2 PORTAL DE PRIVACY MANAGEMENT GROUP, Residencia para nómadas digitales. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.residencia-non-dom.com/residency-digital-nomads/>.

*comprender a nacionales y extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país establezca.<sup>3</sup>*

En una interesante tesis, VELÁSQUEZ VAINSTEIN indica lo siguiente:

*A nivel internacional se utiliza el término ‘residencia’, el cual abarca tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas y usualmente tiene un contenido más amplio y menos rígido que el del domicilio. Esto último, sin embargo, no es una regla inmutable ya que, en cada caso, el contenido jurídico de los términos ‘domicilio’ y ‘residencia’ están asociados a nociones históricas y a las definiciones que cada legislación les atribuya.<sup>4</sup>*

Por su parte, CÓRDOVA ARCE precisa lo siguiente:

*El criterio de residencia difiere al del domicilio. Mientras este último es un concepto estático que queda restringido al lugar de permanencia habitual de las personas naturales o al de constitución de las personas jurídicas, el primero es de carácter dinámico, pues también toma en consideración el desarrollo de actividades temporales y criterios funcionales o de decisión relacionados con el quehacer empresarial.<sup>5</sup>*

#### 2.1.2. Domicilio

En el caso que la residencia adquiera una mayor permanencia y determine un carácter habitual del mismo por parte de la persona, ello generaría la existencia del domicilio. En lo que respecta a este tema entendemos por **“[...] domicilio el lugar donde el contribuyente reside habitualmente, ya que a diferencia del criterio de nacionalidad, el domicilio tiene un sustento social, en tanto se fundamenta en que aquel que vive en determinada forma organizada de sociedad, debe contribuir a su financiamiento”<sup>6</sup>**.

En este caso, se aprecia que la persona natural cuenta con una residencia con mayor arraigo, lo cual determina una mayor habitualidad y criterio de permanencia, lo cual es un elemento para poder considerar que una persona tiene la calidad de domiciliado.

3 JAQUE LÓPEZ, Javier. “Principios e introducción a la doble tributación internacional”, en la Revista Impuestos, N.º 162, Bogotá: Editorial Legis, noviembre-diciembre del 2010. Recuperado de <<https://www.cetuchile.cl/reporttributario/13/articlodelm12.pdf>> (consultado el 06-09-2020).

4 VELÁSQUEZ VAINSTEIN, Sonia. Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional, tesis para optar el grado de magister en Derecho Tributario, Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2012, p. 16. Recuperado de <[http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ\\_VAINSTEIN\\_SONIA\\_CRITERIOS\\_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y)> (consultado el 07-09-2020).

5 CÓRDOVA ARCE, Alex. “Imposición a la Renta sobre inversiones peruanas en el exterior. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú”, Cuadernos Tributarios, N.º 30, junio del 2010, p. 9. Recuperado de <[https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1616\\_02\\_ct30\\_aca.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1616_02_ct30_aca.pdf)> (consultado el 07-09-2020).

6 INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, “Criterios de vinculación y su aplicación para calificar rentas de fuente peruana”, 2011. Recuperado de <[http://www.caballeroibustamante.com.pe/plantilla/2011/Criterios\\_de\\_vinculacion\\_y\\_su\\_aplicacion.pdf](http://www.caballeroibustamante.com.pe/plantilla/2011/Criterios_de_vinculacion_y_su_aplicacion.pdf)>.

En el caso peruano, conforme lo indica el texto del literal b) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, si se trata de una persona natural se requiere que tenga presencia física en el territorio nacional por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, en un periodo de doce meses; adquiriendo la calidad de domiciliado a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente al de cumplirse dicho plazo.

Con respecto al criterio de domicilio, tenemos la opinión del maestro GARCÍA MULLÍN:

*Tienen un sustento político y social, porque su justificación última radica en que se considera razonable que, quien convive en una determinada organización social o política, contribuya al financiamiento de los servicios que utiliza.*

*Se lo ha defendido también en base a consideraciones de neutralidad impositiva: si el país de domicilio solo gravara las rentas que los residentes obtienen en el país, y no las que obtienen en el extranjero, se estaría favoreciendo indebidamente la radicación de capitales fuera de frontera, alterando la neutralidad del sistema (neutralidad de exportación de capitales).*

*También se presentan argumentos en base al principio de capacidad contributiva: el real poder económico de una persona, que debe ser la base para su contribución, está dado, en materia de rentas, por el total de las que reciba independientemente del lugar donde las obtenga; todas ellas conforman la capacidad contributiva de la persona, y en función del total es que debe gravarse.<sup>7</sup>*

### 2.1.3. Nacionalidad o ciudadanía

Este es un vínculo político y social que une a una persona ("nacional") con el Estado al que pertenece. Cabe indicar que este criterio no resulta aplicable a las personas jurídicas sino únicamente a las personas naturales.

A manera de ejemplo, indicamos que en el mundo este criterio lo utilizan los Estados Unidos de Norteamérica. En el caso particular de dicho país, este criterio ha sido adoptado desde 1913, por medio de una reforma constitucional, al aprobarse la décima sexta enmienda, que permitió la firma de la Revenue Act por parte del presidente Woodrow Wilson y se ha hecho más evidente desde la aprobación de la **Ley Fatca** desde hace algunos años.

Sobre la aplicación de la Ley Fatca<sup>8</sup> señalamos hace algunos años lo siguiente:

*Resulta de importancia y a la vez de necesidad de parte del fisco americano la búsqueda de datos relacionados con la información financiera y bursátil del exterior para poder calcular correctamente la afectación tributaria de cada contribuyente americano además de descubrir nuevas fuentes de ingresos*

*quizás omitidas por el propio ciudadano para así evitar una carga impositiva mayor. Estas medidas procuran evitar la evasión de parte de ciudadanos estadounidenses que cuenten con ingresos depositados en cuentas bancarias fuera de su territorio.<sup>9</sup>*

En la doctrina peruana observamos que DE POMAR SHIROTA lo explica:

*Según este criterio, todos los "súbditos" de un estado se encuentran obligados en razón de su nacionalidad, a tributar por todas sus rentas y patrimonio, se encuentren o no residiendo en el estado del cual es nacional.*

*En virtud a este criterio, resulta irrelevante el carácter de domiciliado o no domiciliado del sujeto pasivo, puesto que se parte del principio que las obligaciones tributarias de una persona son parte de los deberes inherentes que tiene frente al estado, y del cual es nacional.<sup>10</sup>*

De acuerdo a lo indicado por JAQUE LÓPEZ:

*Principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples dice relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el estado.<sup>11</sup>*

En este tema, PUJOLS SOLER indica lo siguiente:

*La tributación por nacionalidad en EE. UU. está establecida en la Sección 1 del Internal Revenue Code, en la que con carácter general se impone un impuesto sobre la renta de los individuos, sin especificar su nacionalidad o residencia; y en la Sección 2(d) del mismo Código, en la que se concreta que, en el caso de extranjeros no residentes, el impuesto se limita a lo establecido en las secciones 871 o 877. Estas dos últimas secciones contemplan la tributación de rentas percibidas por extranjeros no residentes cuya fuente se encuentre en EE. UU., así como el impuesto de expatriación, respectivamente. En consecuencia, conforme a la interpretación que se ha hecho de este precepto, están sujetos todos los individuos, excepto los extranjeros no residentes, cuya tributación está regulada en la Sección 871.<sup>12</sup>*

Es pertinente indicar que, en 1924, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica se pronunció en el caso **Cook vs. Tait**, en donde se discutió el tema de la afectación tributaria sobre la base del lugar de nacimiento de los ciudadanos. En tal sentido, bastaba haber nacido en los Estados Unidos para estar obligado al pago de los tributos a dicha nación, independientemente de encontrarse en cualquier parte del mundo<sup>13</sup>.

Una parte del pronunciamiento de la Suprema Corte, en el caso antes mencionado, indicó lo siguiente:

*Or, to express it another way, the basis of the power to tax was not and cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, nor was not and cannot be made dependent upon the domicile of the citizen, that being in or out of the United States, but upon his relation as citizen to the United States and the relation of the latter to him as citizen. The consequence of the relations is that the native citizen who is taxed may have domicile, and the property from which his income is derived may have situs, in a foreign country and the tax be legal-the government having power to impose the tax.<sup>14</sup>*

### 2.1.4. Centro de intereses vitales

Califica como un concepto indeterminado y alude a la permanencia de una persona en un determinado territorio, donde al menos mantenga relaciones personales, al igual que económicas mucho más estrechas.

Este criterio es utilizado cuando existe una persona natural que mantiene domicilio en dos territorios, en los cuales existe celebrado un convenio para evitar la doble imposición; y frente al conflicto de jurisdicción para saber a ciencia cierta dónde deberá cumplirse con el pago del impuesto a la renta, se toma como referencia al centro de intereses vitales, en donde la persona mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, tal como lo detalla el literal a) del numeral 2 del artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE<sup>15</sup>.

Si se aprecia, es un distintivo mayor que se complementa con el criterio de residencia antes aludido. En este sentido, el

<sup>7</sup> GARCÍA MULLÍN, Roque, "Impuesto sobre la renta. Teoría y técnica del impuesto", Secretaría de Estado de Finanzas, Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 41.

<sup>8</sup> El Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica aprobó el 18 de marzo del 2010 la Foreign Account Tax Compliance Act (Fatca), cuya traducción al español es Ley de Fiscalización de Cuentas Extranjeras.

<sup>9</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario, "El Fatca y el control de la información financiera ¿Es posible su aplicación en el Perú?", en el blog del propio autor con fecha 15-09-2016. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/09/15/el-fatca-y-el-control-de-la-informacion-financiera-es-posible-su-aplicacion-en-el-peru/> (consultado el 07-09-2020).

<sup>10</sup> DE POMAR SHIROTA, Miguel, "Derecho tributario y doble imposición internacional", en la Revista del IPDT, N.º 22, junio de 1992, p. 79. Recuperado de <http://www.ipdt.org/editor/docs/06\_Rev22\_JMDPS.pdf>.

<sup>11</sup> JAQUE LÓPEZ, Javier, "Principios e introducción a la doble tributación internacional", en la Revista Impuestos, N.º 162, Bogotá: Editorial Legis, noviembre-diciembre del 2010. Recuperado de <https://www.cetuchile.cl/reportetributario/13/articulodelmes12.pdf> (consultado el 06-09-2020).

<sup>12</sup> PUJOLS SOLER, Juan Manuel, "Tributación sobre la renta de las personas físicas en Estados Unidos desde la perspectiva del Convenio para evitar la doble imposición, tesis doctoral, Barcelona: UIC, 2015, p. 45. Recuperado de <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/322076/Tesi\_Juan\_Manuel\_Pujols\_Soler.pdf?sequence=1&docsAllowed=y> (consultado el 07-09-2020).

<sup>13</sup> Para mayor información de este caso se puede ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/265/47> (consultado el 07-09-2020).

<sup>14</sup> Una traducción libre del idioma inglés podría ser del siguiente modo: "O, para expresarlo de otra manera, la base de la facultad de gravar no fue ni puede depender de la ubicación de la propiedad en todos los casos, ya sea dentro o fuera de los Estados Unidos, ni no fue ni puede ser dependiente sobre el domicilio del ciudadano, que esté dentro o fuera de los Estados Unidos, pero sobre su relación como ciudadano con los Estados Unidos y la relación de este último con él como ciudadano. La consecuencia de las relaciones es que el ciudadano nativo que tributa puede tener domicilio, y la propiedad de la que se derivan sus ingresos puede tener lugar, en un país extranjero y el impuesto sea legal, teniendo el gobierno el poder de imponer el impuesto".

<sup>15</sup> Este documento puede consultarse de manera completa ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf> (consultado el 07-09-2020).

centro de intereses vitales es **“el criterio legitimador del gravamen omnicompreensivo por parte de un Estado; esta es la característica que puede justificar, hoy, la obligación personal de contribuir”**<sup>16</sup>.

Aquí podríamos apreciar algunos elementos, por ejemplo, el lugar donde residen la cónyuge e hijos menores (en caso los tenga) del contribuyente, como también el lugar donde realice la mayor cantidad de operaciones comerciales o de negocios, donde tiene registrada su tarjeta de crédito y/o débito.

Dentro del concepto amplio del **“centro de intereses vitales”**, el fisco también toma en cuenta el denominado **“centro de intereses económicos”**, el cual **“será el lugar donde se ejerce una actividad profesional o empresarial o el lugar desde donde se gestiona el patrimonio”**<sup>17</sup>.

Lo antes mencionado se confirma al verificar que **“de acuerdo con diversa doctrina se considera que deben de ponderarse dos criterios: núcleo de las actividades económicas (administración y gestión de actividades) y núcleo de intereses económicos (localización de patrimonio y lugar de su gestión/administración)”**<sup>18</sup>.

Debemos dejar en claro que, en nuestra legislación del impuesto a la renta, no se ha considerado como criterio determinante para afectar las rentas generadas por las personas naturales el centro de intereses vitales.

## 2.2. Criterio objetivo aplicable a las personas naturales: la fuente

Sobre el criterio de tipo objetivo, aplicable para el caso de las personas naturales, utilizado en la legislación de los diversos territorios del mundo y señalado por la doctrina, tenemos a la fuente.

Ello determina que, si una persona natural tiene la condición de no domiciliado en el territorio peruano y genera alguna actividad económica, la misma se encontrará sujeta a la retención del impuesto a la renta, precisamente porque la fuente generadora de la renta se encuentra dentro de la circunscripción territorial del Perú.

Una prueba clara de la aplicación de la fuente generadora de renta en el Perú son todos los supuestos señalados en el

texto del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Con respecto al criterio de la Fuente, el profesor GARCÍA MULLIN indica lo siguiente:

*Es el país de ubicación del bien o actividad productora de renta quien está habilitado para gravar esa riqueza o renta, en mérito a que ella tiene su fuente en el circuito económico de ese Estado. Es un principio de solidaridad, tanto social como económica, el que justifica que aquel Estado en cuyo seno la riqueza nace, la someta a tributación, pues dicha obtención fue posible en virtud de un cierto ambiente político, económico social y jurídico cuyo costo es lógico contribuir a sufragar, sin que interese entonces la nacionalidad o el domicilio o cualquiera otra condición personal del receptor.*<sup>19</sup>

Es interesante revisar la opinión de HERRERA OCAMPO:

*El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica y económica.*<sup>20</sup>

## 3. Ámbito de aplicación del impuesto a la renta en el Perú: criterios aplicables a las personas naturales

En el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, dentro del capítulo II se encuentra el tratamiento de la base jurisdiccional del impuesto, en donde se detallan los criterios para considerar afectación tributaria de las rentas gravadas en el Perú.

Así, el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que 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.

El texto del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta señala quiénes se consideran domiciliadas en el país. Así, en el literal a) se menciona que son domiciliados en el Perú las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan

domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.

Tratándose del caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Según lo indica el literal e) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliadas en el país las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

De lo antes mencionado, podemos rescatar dos criterios importantes, a efectos de poder determinar la afectación tributaria en el impuesto a la renta, respecto de las personas. Nos estamos refiriendo i) al domicilio y ii) a la fuente.

En el caso puntual de los **sujetos domiciliados**, el artículo citado indica que **se debe considerar la totalidad de las rentas gravadas**, las cuales incluyen tanto las generadas en el territorio peruano, como aquellas generadas en el extranjero, lo que en términos prácticos podría denominarse como renta de fuente mundial.

Sin embargo, en el caso de los **sujetos no domiciliados**, el criterio aplicable implica la fuente, lo que determina que se encuentran gravadas con el impuesto a la renta **solo aquellas que han sido generadas únicamente en el territorio peruano**.

### 3.1. ¿Se debe tener en cuenta algún plazo de permanencia en el territorio peruano para ser considerado sujeto domiciliado?

La respuesta a esta consulta la podemos ubicar al revisar el texto del literal b) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina que se consideren domiciliadas en el Perú 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.

Para efectos del cómputo del plazo de los 183 días<sup>21</sup>, se debe verificar la fecha de ingreso del ciudadano extranjero en el país, dato que es corroborado con la fecha

16 CUBERO TUSO, Antonio M. “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”, en Cuadernos de Estudios Empresariales, N.º 5, Servicio de Publicaciones Universidad Castilla la Mancha, Madrid, 1995.

17 PORTAL MOBEXMA-MOBILITY & EXPAT MANAGEMENT. “La residencia fiscal. ¿Quién es residente fiscal en España?”. Publicado el 29-08-2016. Recuperado de <https://www.mobexma.es/2016/08/29/la-residencia-fiscal-qui%C3%A9n-es-residente-fiscal-en-espa%C3%B1a/> (consultado el 09-10-2019).

18 PORTAL VLEX. Resolución N.º 00/4574/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 18 de setiembre del 2018. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/741974297> (consultado el 09-10-2019).

19 GARCÍA MULLIN, Roque. “Impuesto sobre la Renta. Teoría y técnica del impuesto”, Secretaría de Estado de Finanzas, Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 40.

20 HERRERA OCAMPO, Catalina. La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios, tesis. Santa Fe de Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2000, p. 2. Recuperado de <https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf> (consultado el 07-09-2020).

21 Es un error común de los ciudadanos el considerar que a partir del día 184 calendarios ya se consideran domiciliados en el Perú. Ello no es posible, pues los cambios operan a partir del 1 de enero del año siguiente al cumplimiento de los plazos señalados en la Ley del Impuesto a la Renta.

de ingreso al país que figura en la Superintendencia Nacional de Migraciones<sup>22</sup>, el cual es un organismo del Estado peruano, que se encuentra adscrito al Ministerio del Interior y está encargado del control migratorio de nacionales y extranjeros, ello en resguardo de la seguridad interna del Perú.



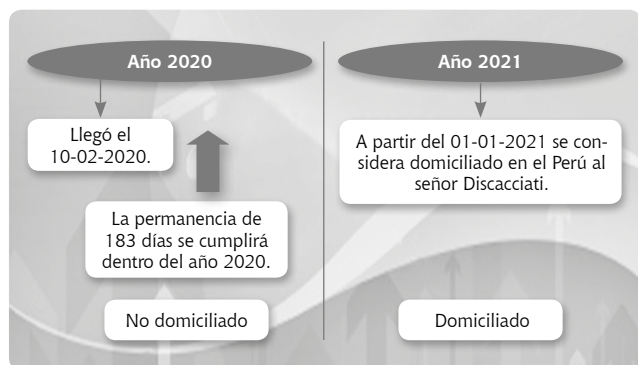
Caso práctico N.º 1

El señor Filippo Discacciati es un ciudadano italiano que vino al Perú el 10 de febrero del 2020 y ha permanecido en el Perú hasta la fecha, toda vez que no ha podido retornar a su país de origen por el cierre de la frontera y la suspensión de los vuelos comerciales.

El motivo de su estadía en el Perú es por el cumplimiento de un contrato de trabajo firmado con la empresa **Vulcano SA**, dedicada a la elaboración de pozos para la industria alimentaria.

El señor Discacciati desea averiguar si ya se le considera sujeto domiciliado en el Perú, habida cuenta que se encuentra en el territorio peruano desde el mes de febrero del 2020.

Solución



Lo que se puede observar es que el señor Discacciati será considerado como sujeto no domiciliado en el Perú por todo el ejercicio gravable 2020, y recién será considerado sujeto domiciliado en el Perú a partir del 1 de enero del 2021.



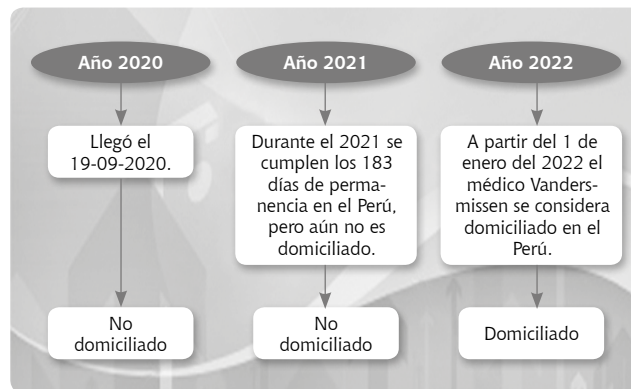
Caso práctico N.º 2

El médico alemán Hans Vandersmissen llegó al Perú en un vuelo humanitario el día 19 de setiembre del 2020, para colaborar con los hospitales de campaña ubicados en las ciudades del interior del país, donde se tratan pacientes contagiados con el COVID-19. Por las tareas que deberá realizar en el Perú, tiene la intención de permanecer en el territorio peruano lo que resta del 2020 y todo el 2021. Dependiendo de las circunstancias que se presenten puede permanecer solo hasta los primeros meses del 2021.

Con estas indicaciones, el médico Vandersmissen desea conocer si es considerado domiciliado o no en el Perú durante el 2020 y el 2022.

Solución

Veamos un gráfico que nos permitirá identificar en qué momento el médico Vandersmissen se considera domiciliado en el Perú.



3.2. ¿Cuándo se pierde la calidad de sujeto domiciliado en el Perú?

Para poder dar respuesta a esta consulta es necesario revisar lo señalado en el texto de los últimos párrafos del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales indican lo siguiente:

El antepenúltimo párrafo del artículo 7 de la citada ley precisa que, para efectos del impuesto a la renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo<sup>23</sup>, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento. En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, 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.

Lo antes mencionado permite apreciar que para perder la condición de domiciliado se deben cumplir dos requisitos:

- i) cuando se adquiera la condición de domiciliadas en otro país; y
- ii) hayan salido del Perú.

Pero ¿qué sucede si no es posible acreditarse la condición de residente en otro país?

Según lo que se observa de la norma antes mencionada, solo bastará con verificar si las ausencias del territorio peruano han sido mayores a los 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

3.3. ¿Qué sucede con aquellos peruanos que perdieron su condición de domiciliados y tienen la intención de retornar al Perú?

El penúltimo párrafo del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria, permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

En este punto han surgido diversas interpretaciones, toda vez que si la persona natural peruana llega al territorio nacional, desde el momento que pisa suelo peruano debería recobrar su condición de domiciliado, toda vez que tiene la intención de permanencia. La única salvedad que se presentaría es cuando no se cuenta con ánimo de permanencia y la estadía en el territorio nacional es inferior a los 183 días calendario.

<sup>22</sup> Fue creada por medio del Decreto Legislativo N.º 1130, publicado en el diario oficial El Peruano el 07-12-2012.

<sup>23</sup> Las personas a las que hace referencia el literal c) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta son las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el sector público nacional. Allí encontramos a los embajadores, cónsules, secretarios, representantes diplomáticos, agregados militares, entre otros. Ellos aun cuando residen físicamente en otros territorios, se les considera como domiciliados en el Perú.

Precisamente sobre este tema, la Sunat ha emitido el **Informe N.º 192-2016-SUNAT/5D0000**, de fecha 14-12-2016, en cuya conclusión 1 indica lo siguiente:

*Si la persona natural extranjera que haya residido en el Perú y el peruano que habiendo perdido su condición de domiciliado y que ha retornado al país, no han permanecido en el territorio nacional más de 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, no pueden considerarse como sujetos domiciliados en el Perú, aun cuando respecto de sus rentas de fuente peruana y extranjera, hayan presentado la declaración jurada anual de impuesto a la renta y hayan determinado y pagado dicho impuesto considerándose como domiciliados.<sup>24</sup>*

Lo que ha hecho el informe emitido por la Administración Tributaria es simplemente verificar el aspecto normativo, pero no reconoce de manera inmediata la posibilidad de considerar domiciliado a la persona natural peruana que regresó al territorio nacional, toda vez que lo está supeditando a la permanencia no menor de 183 días calendario.

De lo que se aprecia en el texto de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador tuvo la intención de considerar la posibilidad de recuperar de inmediato la condición de domiciliado y no ligarlo al cumplimiento de un plazo, que en sí es un requisito formal.

En esta misma línea de pensamiento, apreciamos la opinión de MASALÍAS:

*En el Informe N.º 192-2016-SUNAT la SUNAT ha señalado que un peruano, que habiendo perdido su condición de domiciliado ha retornado al país, no puede considerarse como sujeto domiciliado en el Perú si no ha permanecido en el territorio nacional más de 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.*

*Al respecto, consideramos que la interpretación de la SUNAT excede las disposiciones de la Ley del IR y, más bien, crea un requisito adicional para la recuperación del domicilio por parte de los peruanos: la estadía de al menos 183 días en el territorio del Perú.*

*En nuestra opinión, el texto de la norma es claro al establecer, como regla general, que los peruanos recobran el domicilio cuando retornan al país, siendo solo una excepción que ello no suceda en el caso que dicho retorno al país sea de forma transitoria permaneciendo menos de 183 días en un periodo de 12 meses.*

*En todo caso, parece claro que la ratio legis de la norma pretende diferenciar a aquellos peruanos cuya intención es regresar al país para residir en él, de aquellos que regresan solo temporalmente, y darles un tratamiento que sea acorde a dicha intención.<sup>25</sup>*

24 Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat, debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/192-2016.pdf>> (consultado el 08-09-2020).

25 MASALÍAS, Vanessa, "La recuperación del domicilio por un peruano". Recuperado de <<https://mafirma.pe/?publicacion=la-recuperacion-del-domicilio-por-un-peruano>> (consultado el 08-09-2020).

El último párrafo del referido artículo 7 menciona que las disposiciones sobre domicilio, contenidas en este capítulo, no modifican las normas sobre domicilio fiscal contenidas en el Código Tributario.<sup>26</sup>

### 3.4. ¿Qué dice la norma del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la pérdida de la condición de domiciliado en el Perú?

En el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta apreciamos el texto del artículo 4, el cual contiene reglas aplicables al domicilio de las personas.

De manera específica, en el literal a) del citado artículo se indica que para establecer la condición de domiciliado en el país, a que se refiere el artículo 7 de la ley, se aplicarán las reglas siguientes:

1. La condición de residente en otro país se acreditará con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el consulado peruano, o el que haga sus veces.
2. Para el cómputo del plazo de permanencia en el Perú se toma en cuenta los días de presencia física, aunque la persona esté presente en el país solo parte de un día, incluyendo el de llegada y el de partida.

Para el cómputo del plazo de ausencia del Perú no se toma en cuenta el día de salida del país ni el de retorno al mismo.

Tratándose de personas naturales domiciliadas, la pérdida de la condición de domiciliado se hará efectiva

- i) cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, surtiendo efecto dicho cambio a partir de la fecha en que se cumplan ambos requisitos; o
- ii) a partir del primero de enero del ejercicio, siempre que en los últimos doce (12) meses previos a la referida fecha hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendario.

## 4. El cierre de fronteras y sus efectos en el caso de los peruanos que salieron del territorio nacional

En el *Diario Gestión*, se menciona que según la Organización Mundial de la Salud (OMS), **"numerosos países están cerrando sus fronteras a los viajeros procedentes de zonas de riesgo, o imponen cuarentenas y pruebas, pero sin una estrategia concertada"**<sup>27</sup>.

26 La regulación del domicilio fiscal en el Código Tributario se encuentra en el capítulo I, del título II del Libro Primero, específicamente en los artículos 11 al 15.

27 *DIARIO GESTIÓN*. Para la OMS es inviable mantener fronteras cerradas por COVID-19 a mediano plazo. Publicado en la sección Mundo, con

El cierre de las fronteras y la suspensión de los vuelos internacionales han determinado que muchos peruanos que salieron del Perú antes del 16 de marzo del 2020 no hayan podido retornar al Perú, por diversas razones como, por ejemplo:

- i) no existe programación de vuelos internacionales;
- ii) los escasos vuelos internacionales que se reprogramaron tuvieron un elevado costo que impidió sufragar el valor del boleto aéreo;
- iii) el cierre de aeropuertos y fronteras en los territorios donde se encuentran los peruanos en el exterior;
- iv) el no poder alcanzar un cupo en los vuelos humanitarios o de repatriación que se llevaron a cabo por acuerdos intergubernamentales;
- v) participaron en el programa Walk and Travel<sup>28</sup>, el cual se canceló por la pandemia del COVID-19 y no les permitió generar ingresos para el retorno;
- vi) el haber agotado sus reservas de ahorros en el extranjero para poder sobrevivir en territorios donde también operó la inmovilización social obligatoria<sup>29</sup>.

El haber permanecido fuera del territorio peruano por más de 183 días durante el 2020 y no poder retornar al Perú determinarían que, por aplicación de las reglas mencionadas en los párrafos anteriores del presente informe, ellos pierdan la condición de domiciliados en el Perú a partir del 1 de enero del 2021, pero mantendrán la condición de sujetos domiciliados en el Perú hasta el 31 de diciembre del 2020.

Asimismo, pueden presentarse casos en los cuales los peruanos que están en el exterior, para poder mantenerse, han generado ingresos en dichos territorios, ya sea a través de la prestación de servicios profesionales o de oficios, los cuales deben ser declarados como renta de fuente extranjera del ejercicio 2020 y sumados a su renta de trabajo en el Perú.

Esta renta generada en el extranjero también ha podido sufrir retenciones del impuesto a la renta, de acuerdo con la legislación de dicho país, motivo por el cual se deben conservar los documentos que acreditan dicha retención a efectos de poder aplicarlos en el Perú como crédito contra el impuesto a la renta, utilizando para ello las reglas de la tasa media con-

fecha 27-07-2020. Recuperado de <<https://gestion.pe/mundo/coronavirus-oms-es-inviabile-mantener-fronteras-cerradas-por-covid-19-a-mediano-plazo-nndc-noticia/>> (consultado el 05-09-2020).

28 "Work and Travel USA es un programa de intercambio cultural y laboral diseñado por el Gobierno norteamericano para que jóvenes universitarios y/o institutos viajen y trabajen en los Estados Unidos durante sus vacaciones de verano (diciembre a marzo) a través de la visa J.1.

El programa ofrece la posibilidad de realizar trabajos remunerados en los EE. UU. En la temporada 2019/20 el sueldo promedio por hora ascendió a USD 10.90". Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://peru.workuse.com/work-and-travel-usa/>> (consultado el 08-09-2020).

29 Exactamente a lo que sucedió en el Perú en la cuarentena.

tenidas en el texto del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>30</sup>.

En este punto, apreciaremos el caso de aquellos peruanos que salieron del territorio nacional por diversos motivos, ya sea el turismo, una capacitación, la visita a un familiar en el exterior, la prestación de un servicio, el dictado de una conferencia, alguna intervención médica, entre otros motivos, pero que, al cerrarse las fronteras desde el 16 de marzo del 2020, ello les impidió el retorno y su posterior entrada al Perú.

Aquí notamos que si una persona permanece fuera del territorio nacional un periodo superior a los 183 días calendario, dentro de un lapso de doce meses, por el simple hecho de haber salido del territorio nacional, pierde la condición de domiciliado en el Perú a partir del 1 de enero del año siguiente al que se cumple dicho plazo.



### Caso práctico N.º 3

El señor Carlos Del Valle Cárdenas es un ingeniero informático que salió del territorio peruano el 12 de marzo del 2020, con destino a la Ciudad del Cabo, Sudáfrica, con la intención de hacer turismo, aprovechando los ahorros que había acumulado durante tres años en el Perú, en donde tenía un trabajo estable en una empresa de casino y tragamonedas.

Estando a una semana de regresar al Perú, el Gobierno decidió cerrar las fronteras e impide los vuelos internacionales, quedando imposibilitado de retornar. Además, la empresa en donde trabajaba decidió cerrar actividades al no poder contar con público asistente, producto de las medidas de aislamiento social obligatorio dictadas por el Gobierno, comunicándole que dejará de contar con sus servicios por imposibilidad de pagos.

Frente a esta situación, señor Del Valle Cárdenas decide buscar trabajo en Ciudad Del Cabo, aprovechando la necesidad de contratar a ingenieros que logren la conectividad de sistemas informáticos, especialidad que domina.

Teniendo en consideración que las fronteras del Perú permanecen cerradas y él está generando ingresos en el exterior, nos consulta si al quedarse en Ciudad del Cabo por todo el 2020, además de prestar servicios de programación por vía remota al Perú, **¿le corresponde tributar en el Perú por la totalidad los ingresos generados en el exterior y en el Perú en ese mismo lapso de tiempo?**

### Solución

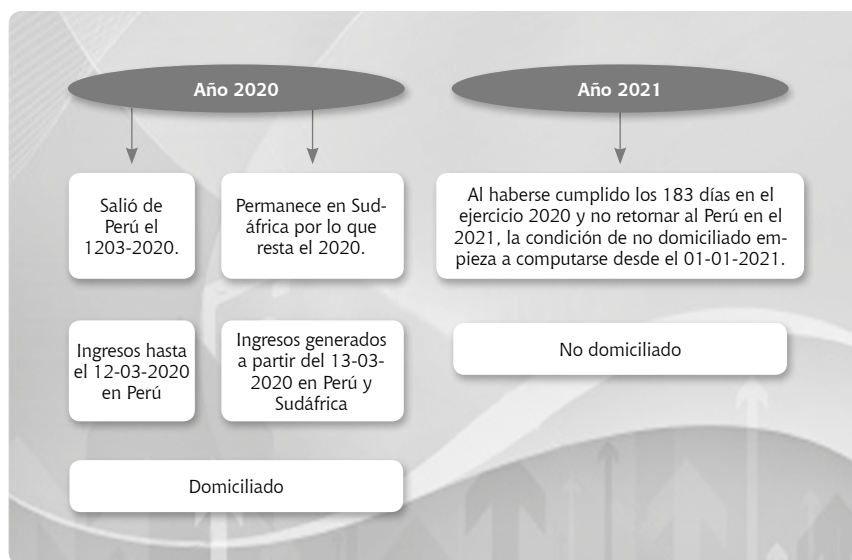
En respuesta a la consulta formulada por el señor Del Valle Cárdenas, señalamos que al haber salido del territorio peruano y permanecer fuera del mismo más de 183 días, todavía no ha perdido la condición de domiciliado en el Perú por el ejercicio gravable 2020, situación que se cumplirá a partir del 1 de enero del 2021.

Esto implica que deberá considerar, para efectos tributarios del 2020, la totalidad de los ingresos que generó en el Perú hasta antes de su partida al exterior, y deberá adicionar los ingresos generados

por el trabajo realizado en Ciudad del Cabo, más los ingresos que obtiene por la programación por vía remota prestada a empresas peruanas.

Si decide retornar al Perú en el 2021, apenas pise suelo peruano recupera su condición de domiciliado, a menos que no tenga intención de permanencia en territorio nacional y hubiera permanecido ausente al estar menos de 184 días en territorio peruano.

Si no retorna al Perú en el 2021, será considerado como no domiciliado a partir de dicho año.



### 5. Lo que ocurre en España con el criterio de residencia por efectos del COVID-19

Consideramos pertinente transcribir una publicación del portal GC Legal, donde se analiza los problemas que se pueden presentar con la aplicación de las reglas que determinan la residencia para efectos fiscales en España. Allí se indica lo siguiente:

*En España, dejando al margen las situaciones específicas de miembros de misiones diplomáticas, de las oficinas consulares y en general, funcionarios en activo que ejercen en el extranjero cargo o empleo oficial, la residencia habitual está regulada en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF). Los criterios de residencia son, esencialmente, dos:*

- Permanecer más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.*
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Junto a las anteriores reglas, el artículo 9 de la LIRPF contempla una regla de carácter*

*presuntivo que, en realidad, no se trata de un tercer punto de conexión, según la cual se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.*

*A partir de las reglas de determinación de la residencia habitual en España puede suceder que como consecuencia de las restricciones a la movilidad y del "cierres de las fronteras" ocasionado con motivo de la actual pandemia, algunas personas no tenían la condición de residentes habituales en España, pudieran llegar a cumplir alguna de las condiciones determinantes de la residencia fiscal en nuestro país. En estos casos, sería que surgieran situaciones de doble residencia en la medida en que otro Estado también considerase residentes habituales a las mismas personas como consecuencia de la excepcionalidad de su traslado a España.*

*Por otro lado, también podría suceder que las referidas circunstancias excepcionales llevaran a determinados sujetos a dejar de cumplir los criterios señalados en la normativa para ser considerados residentes habituales en España<sup>1</sup>.*

<sup>30</sup> Recomendamos la lectura de un artículo titulado "La tasa media y el reconocimiento de impuestos pagados en el exterior", el cual fuera publicado en la revista Actualidad Empresarial, N.º 443, correspondiente a la segunda quincena de marzo del 2020.

<sup>1</sup> GC LEGAL. "Fiscalidad internacional y COVID-19". Publicado el 02-06-2020. Recuperado de <<http://gcllegal.es/fiscalidad-internacional-y-covid-19/>> (consultado el 09-09-2020).