



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Impuesto a la renta de las personas naturales extranjeras
no domiciliadas en el territorio peruano ¿afectando el
principio de capacidad contributiva y el principio de
igualdad en materia tributaria?**

Tesis para optar el Título de
Abogado

**Marissa del Rosario Tejero Palacios
Zoila Ximena Monzón Guzmán**

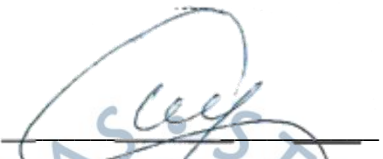
**Asesor(es):
Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre**

Piura, marzo de 2022



Aprobación

La tesis titulada “Impuesto a la Renta de las personas naturales extranjeras no domiciliadas en el territorio peruano ¿afectando el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad en materia tributaria?”, presentada por las bachilleres Zoila Ximena Monzón Guzmán y Marissa del Rosario Tejero Palacios en cumplimiento con los requisitos para obtener el título de abogado, fue aprobada por el director de tesis Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre.


Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre
Director de Tesis





Dedicatoria

A Dios, por iluminar nuestro camino.

A nuestros padres y abuelos, pilares de nuestras vidas, por su esfuerzo, apoyo y amor incondicional.

Y a todos aquellos que nos acompañaron siempre, y que saben bien quienes son.





Agradecimientos

A nuestro asesor de tesis, el Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre, por su entusiasmo en el tema planteado y su constante apoyo a lo largo de esta investigación, así como también la una a la otra por motivarnos a crecer profesional y humanamente.





Resumen

Es lógico que en un mundo cada vez más globalizado, donde la constante migración es una realidad, surjan consecuencias en diferentes ámbitos. En la presente investigación, la problemática gira en torno al ámbito legal, en concreto en materia tributaria.

Dentro del ordenamiento jurídico peruano, en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, se diferencia entre dos clases de sujetos, los cuales están obligados a contribuir bajo determinadas condiciones. Por un lado, se encuentran los sujetos domiciliados; y por el otro, los no domiciliados. Es en este último caso, y, particularmente en el supuesto de los trabajadores extranjeros, donde se advierte una afectación a raíz del artículo 54 literal g) de la norma, que establece una alícuota fija del 30 % sobre sus rentas de trabajo.

En relación a esto último, es importante destacar que, en el Perú, al igual que en otros países se encuentran reconocidos una serie de principios tributarios. Estos están presentes en la Constitución, en la Ley, e incluso a nivel doctrinario. Específicamente, la disposición normativa materia de crítica entra en conflicto con el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad, toda vez que impone un porcentaje único que no atiende a la realidad económica del sujeto llamado a contribuir, solo basándose en una cuestión de origen.

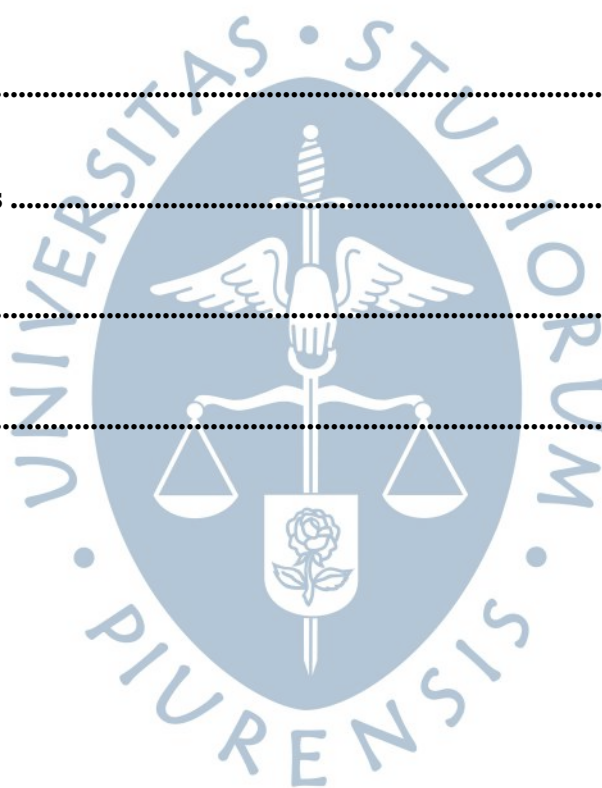
Finalmente, para hacer posible el presente análisis se observará el tratamiento del sujeto extranjero no domiciliado en otros países vecinos, o con los cuales compartimos cierta tradición legislativa, con la finalidad de realizar un examen comparativo y, a partir de ello, reflexionar sobre las posibles implicancias y/o soluciones aplicables al ordenamiento peruano.



Tabla de contenido

| | |
|--|-----------|
| Introducción..... | 15 |
| Capítulo 1 Importancia del Impuesto a la Renta en el territorio peruano | 19 |
| 1.1 Régimen tributario en el Estado peruano: el porqué de los impuestos..... | 19 |
| 1.2 Impuesto a la Renta en el Perú..... | 21 |
| 1.2.1 Concepto | 22 |
| 1.2.2 Características | 23 |
| 1.2.3 Tributación de personas naturales..... | 25 |
| 1.2.4 Tributación de personas jurídicas | 32 |
| Capítulo 2 Situación del trabajador extranjero en virtud del análisis del artículo 54 literal g) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 35 |
| 2.1 Nota introductoria..... | 35 |
| 2.2 Conceptos previos..... | 35 |
| 2.2.1 Sujetos no domiciliados | 35 |
| 2.2.2 Trabajadores extranjeros | 36 |
| 2.2.3 Renta de quinta categoría..... | 36 |
| 2.2.4 Renta de fuente peruana..... | 37 |
| 2.3 Hipótesis de incidencia y hecho imponible | 39 |
| 2.4 El principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad | 40 |
| 2.4.1 Principio de capacidad contributiva..... | 41 |
| 2.4.2 Principio de igualdad | 44 |
| 2.5 Conflicto entre el artículo 54 literal g) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad..... | 49 |
| 2.6 Las no deducciones de las 7 y 3 Unidades Impositivas Tributarias | 54 |
| 2.7 El engañoso plazo de 183 días para adquirir la condición de domiciliado..... | 56 |
| 2.8 Otras limitaciones para el caso de trabajadores extranjeros | 58 |
| 2.9 Casos prácticos | 61 |
| 2.9.1 Supuesto relativo a los sujetos domiciliados..... | 61 |
| 2.9.2 Supuesto relativo a los no domiciliados..... | 62 |
| 2.10 Breve referencia a la afectación desde un punto de vista social..... | 63 |

| | |
|--|-----------|
| Capítulo 3 Tributación de sujetos no domiciliados en otros sistemas jurídicos | 65 |
| 3.1 Derecho comparado | 65 |
| 3.1.1 Argentina..... | 65 |
| 3.1.2 Chile..... | 68 |
| 3.1.3 España | 74 |
| 3.2 Derecho internacional | 79 |
| 3.2.1 Convenios para evitar la doble imposición..... | 79 |
| 3.3 Soluciones aplicables en el sistema jurídico peruano | 82 |
| | |
| Conclusiones | 85 |
| | |
| Recomendaciones | 87 |
| | |
| Lista de abreviaturas | 89 |
| | |
| Lista de referencias | 91 |
| | |
| Documentos legales | 97 |



Lista de tablas

| | | |
|---------|--|----|
| Tabla 1 | Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera..... | 28 |
| Tabla 2 | Tipos de rentas y sus respectivas tasas | 30 |
| Tabla 3 | Operaciones gravadas..... | 34 |
| Tabla 4 | Deducciones y Tasas en los diferentes tipos de Renta | 55 |
| Tabla 5 | Tasa de impuestos según tramo de ingresos..... | 61 |
| Tabla 6 | Ganancia neta Imponible acumulada | 67 |
| Tabla 7 | Aplicación de la U.T.M. de la LIRCh | 71 |
| Tabla 8 | Tipo aplicable de acuerdo con la base liquidable..... | 76 |





Introducción

El presente trabajo pretende esclarecer la problemática respecto al régimen tributario del Impuesto a la Renta (en adelante IR), aplicable concretamente a las personas naturales extranjeras no domiciliadas en el Perú, específicamente cuando dicho impuesto grava las rentas de trabajo de aquellas.

Para poder abordar la investigación, es preciso remitirnos a las enseñanzas impartidas a lo largo de nuestra carrera universitaria, y ya desde el primer día de clase nos enseñaron que las personas, por el solo hecho de ser tales, gozan de una serie de derechos fundamentales que la Constitución Política del Perú (en adelante CP) se encarga de reconocer y de velar por su efectiva protección.

Además de los derechos fundamentales, también existen en nuestro sistema una serie de principios que ordenan el mismo, los cuales son de observancia obligatoria por el legislador, y, por ende, toda ley debe regirse por ellos.

La presente discusión gira en torno al artículo 54 literal g) del TUO de la LIR, el cual dispone que: “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: g) Rentas de trabajo 30%”.

Pensamos que el precepto recogido en el texto legal contraviene el principio de igualdad que emana de nuestra Constitución, la cual en su artículo 2.2 recoge el derecho fundamental de igualdad ante la Ley: “Nadie puede ser discriminado por motivo de su origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”. Asimismo, desde una perspectiva tributaria, materia de nuestra investigación, el IR aplicable a dichos sujetos vulnera el principio de igualdad recogido expresamente en el artículo 74 de nuestra Carta Magna, y el principio de capacidad contributiva implícitamente señalado en también en esta disposición, los mismos que el Estado no puede dejar de contemplar al momento de imponer tributos.

Para situarnos dentro del contexto de este artículo, en principio, será necesario delimitar el concepto y funcionamiento del IR en nuestro país; es decir, cuáles son las características del impuesto y cómo se tributa en el Perú. De igual forma, se definirán conceptos básicos como son, por ejemplo, los términos referidos a personas domiciliadas y no domiciliadas, así como también, renta de fuente peruana, renta de quinta categoría, entre otros. Todo ello, con el objetivo de conocer con precisión a quienes se les aplica la retención del 30 % recogida en el artículo 54 literal g) del TUO de la LIR, que como ya se ha adelantado, será a las personas naturales no domiciliadas en el país.

La vulneración de los principios mencionados con anterioridad viene dada puesto que el IR se aplica de manera diferente a las personas naturales domiciliadas que a las no domiciliadas en territorio nacional. Así, para el primer supuesto, el IR se aplica en base a una escala progresiva acumulativa, atendiendo al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, en cuanto a las personas naturales no domiciliadas esto no ocurre así, debido a que la norma dispone que estos contribuyen con una única alícuota del 30 %.

Es por ese motivo que nos hemos cuestionado el porqué de esta situación diferenciada, teniendo en cuenta que existen derechos y principios que proscriben toda forma de discriminación y/o trato diferenciado entre personas cuando las circunstancias son iguales.

Asimismo, queremos hacer presente que el principio de igualdad en el régimen tributario no solo se ve afectado por el artículo en mención, sino que también se evidencian otras vulneraciones relacionadas a la situación de los trabajadores extranjeros. En esa línea interpretativa, al realizar una lectura del artículo 46 del mismo texto normativo, observamos que las personas naturales domiciliadas en nuestro país tienen derecho a la deducción conjunta de las 7 Unidades de Imposición Tributaria (en adelante UIT) sobre sus rentas de cuarta y quinta categoría (rentas del trabajo); pero este beneficio no se aplica a los sujetos no domiciliados porque no se ha señalado de forma explícita la aplicación de la deducción para dichos sujetos.

De igual manera, resulta crucial analizar el plazo para adquirir la condición de domiciliado, el cual tiene un punto criticable, ya que si bien para adquirir esta condición las personas naturales extranjeras deben haber residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 12 meses, es importante precisar que la condición de domiciliado, *de facto*, regirá a partir del siguiente ejercicio gravable; es decir, si dentro del año 2020 la persona natural no domiciliada reside o permanece en el Perú por más de 183 días, se considerará recién domiciliado para el siguiente año fiscal 2021; por consiguiente, deberá seguir tributando el resto del año 2020 con la tasa del 30 % correspondiente a los sujetos no domiciliados.

En lo referente al aspecto social, la aplicación de este tributo repercute en el mismo, al no prever las implicancias económicas para los sujetos extranjeros no domiciliados. Ello en razón a que no todos los extranjeros al llegar a nuestro país tienen una remuneración igual, unos ganarán más y otros menos y, sin embargo, todos estarán afectados con el mismo tributo sobre su renta y no tendrán derecho a la deducción de las 7 UIT. Estas cuestiones serán resueltas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva, que sin duda alguna están siendo quebrantados.

Como último punto, y a partir de todo lo expuesto, nos ocuparemos de hacer una comparación de nuestra legislación con otros países, a fin de comprobar si en ellos existe una disposición legal semejante a la que ha sido acogida en nuestro ordenamiento. Así, desde una perspectiva internacional, será posible encontrar soluciones que pueden ser aplicables a nuestro sistema jurídico.





Capítulo 1

Importancia del Impuesto a la Renta en el territorio peruano

1.1 Régimen tributario en el Estado peruano: el porqué de los impuestos

Antes de conocer cómo es la tributación en el Estado peruano, es necesario precisar que la definición de tributo como tal no se encuentra recogida a nivel constitucional ni a nivel legislativo en nuestro país. No obstante, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) ha definido el concepto de tributo como: “una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines”¹. Además de esta definición general, son diversos autores los que se han preocupado por estudiar el concepto.

Somos de la misma opinión que expone Villegas, cuando sostiene que los tributos desde un punto de vista jurídico pueden ser definidos como: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”². El mismo autor separa en cuatro los elementos de su definición para una mejor comprensión, estableciendo que los tributos son en primer lugar prestaciones en dinero por excelencia, aunque podrían darse supuestos en los que sea posible una prestación en especie, donde bastará con que sean “pecuniariamente valuales”. En segundo lugar, señala que estas prestaciones son exigidas en ejercicio del poder de imperio, es decir, que cuando hablamos de tributos, siempre estarán presentes los términos “coacción” y “potestad tributaria”, puesto que, cuando el tributo se crea, consecuentemente será exigible. En tercer lugar, el tributo debe darse en virtud de una ley, condición que supone un límite formal a la coacción de la que se hablaba en el segundo punto, ya que el tributo se someterá siempre al principio de legalidad. Por último, este tributo debe servir para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado, los cuales son normalmente fiscales; en otras palabras, debe servir para poder hacer frente a los gastos que supone el satisfacer el conjunto de necesidades públicas³.

¹ ¿Qué entiende por tributo? En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html, visto el 03 de junio de 2020.

² VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ma ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001. p. 67.

³ Cfr. *Ibíd.*, pp. 67-68.

Desde el punto de vista económico, compartimos la definición del autor Ruiz de Castilla, cuando establece que: “el tributo es un mecanismo que provee de ingresos dinerarios al Estado”⁴.

Una vez definido el término tributo, se puede establecer cómo funciona el régimen tributario en nuestro país.

El régimen tributario y presupuestal en el Perú se encuentra recogido tanto en la Constitución como en la ley. A nivel constitucional, el Capítulo IV recoge el principio de legalidad, estableciendo que: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”⁵. De esta forma, se puede afirmar lo que ya se dijo líneas arriba respecto al principio de legalidad y es que, salvo las excepciones recogidas expresamente, para la creación, modificación o derogación de tributos es condición necesaria la existencia de una ley previa.

Legislativamente, la norma madre en materia tributaria es el Código Tributario, el cual no recoge el término tributo. Lo que hace, además de incorporar la premisa de legalidad⁶, es establecer que los tributos en el Estado peruano tienen una clasificación tripartita, así, se encuentra en el Texto Único Ordenado (en adelante TUO) del Código Tributario:

- a) Impuesto: tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado;
- b) Contribución: tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; y
- c) Tasa, que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente⁷.

A su vez, dentro de estos últimos se encuentran los arbitrios, que son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público; derechos, que son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos; y las licencias, que son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización⁸.

⁴ RUIZ, F. *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017. p. 54.

⁵ Artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

⁶ Cfr. Norma IV del Título preliminar del TUO del Código Tributario, aprobado por D.S. N.º 133-2013-EF.

⁷ Norma II del Título preliminar del TUO del Código Tributario, aprobado por D.S. N.º 133-2013-EF.

⁸ Cfr. *Ibíd.*

Es necesario conocer que en el sistema peruano los tributos definidos pueden estar destinados al Gobierno Central, como es el caso del IR y el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV); al Gobierno Local, como el Impuesto Predial o Alcabala, u otras administraciones como las contribuciones al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial – SENATI o al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción – SENCICO.

No obstante, respecto a las contribuciones y tasas no se explicará más allá de lo que dice la norma; y es que “el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación”⁹. Por el contrario, se pondrá atención en los impuestos, toda vez que es el IR el objeto de nuestro estudio.

Valdés Costa, citado por Villegas señala que este impuesto “es el tributo típico por excelencia”¹⁰ y tiene muchísima importancia en el ámbito financiero, debido a que junto con el IGV son los dos tributos a través de los cuales se consigue mayor recaudación.

El TUO de la LIR señala que el IR no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, y es entonces que surge la cuestión de cuál es la finalidad del pago de este tributo. Al respecto, se puede decir que la finalidad de aquel y de cualquier tributo va de la mano con el concepto de recaudación. Sin embargo, en el caso de los impuestos, esta “está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad”¹¹, para el sostenimiento de las cargas públicas.

Por tanto, podemos concluir que el tributo es el género que tiene como característica principal la legalidad. Dentro de él encontramos diferentes especies como son los impuestos, contribuciones y tasas. Todos estos tributos tienen como objetivo la recaudación que el Estado necesita para proveerse de recursos. No obstante, la finalidad en cada uno de estos es diferente. Para el caso que nos ocupa, la finalidad o razón de ser de los impuestos es el poder contribuir al sostenimiento de las cargas públicas existentes en una sociedad.

1.2 Impuesto a la Renta en el Perú

Los tributos se fijan con base al texto de la Constitución y al Código Tributario; no obstante, estas normas nos otorgan unos parámetros generales en lo relativo a tributos y, “ya es

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ VALDÉS, R. *Curso de derecho tributario*. Montevideo: Colombino, 1970. Citado por VILLEGAS, H. *Curso de finanzas...* Ob. Cit., pp. 71-72.

¹¹ VILLEGAS, H. *Curso de finanzas...* Ob. Cit., p. 73.

la ley de cada tributo la que precisa un hecho que es capaz de generar el nacimiento de cierta obligación tributaria y (...) detallar los aspectos puntuales de cada obligación tributaria”¹².

En razón a que cada ley desarrolla un tributo en concreto, nos centraremos en el objeto de nuestro estudio que es el IR, y consecuentemente en el TUO de la LIR, texto en el cual se recoge el funcionamiento del referido.

1.2.1 *Concepto*

El IR es un tributo de periodicidad anual de suma importancia en nuestro país, ya que constituye uno de los instrumentos más eficientes para lograr progresivamente una mayor recaudación de recursos económicos, los cuales contribuyen a alcanzar el objetivo principal del Estado, que es el sostenimiento de las cargas públicas, como se ha citado con anterioridad.

El legislador lo ha regulado específicamente en el TUO de la LIR, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, al delimitar en el ámbito de aplicación los siguientes ingresos: a) las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; b) las ganancias de capital; c) otros ingresos que provengan de terceros; y d) las rentas imputadas¹³.

Según Bravo Cucci¹⁴, el IR es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza; concretamente, grava el hecho de percibir o generar renta.

Otra definición del IR ha sido recogida por Jorge Veintimilla, quien señala que lo característico de los impuestos es gravar una determinada capacidad contributiva. El IR grava la generación o percepción de renta como hecho revelador de riqueza. Según el Tribunal Fiscal, estas pueden provenir de “fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas o la realización de una actividad empresarial (capital más trabajo)”¹⁵.

Villegas Lévano¹⁶, por su parte, establece dos aspectos de suma relevancia sobre el IR. El primero, es que ha sido creado por el Estado a fin de proveerse de recursos económicos para poder atender los servicios públicos esenciales; y, el segundo, es que, sobre el sujeto, además

¹² RUIZ, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 70.

¹³ Artículo 1 del TUO de la LIR.

¹⁴ Cfr. BRAVO, J. “La Renta como Materia Imponible en el caso de las actividades empresariales y su relación con la Contabilidad”. [63-72]. *Cuadernos Tributarios N° 28 VII Jornadas Nacionales de Tributación*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2003. p. 63-64, https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_jabc.pdf, visto el 30 de marzo de 2020.

¹⁵ Cfr. Resolución del Tribunal Fiscal N° 00974-5-2012, de fecha 19 de enero de 2012. p. 57. Citada por VEINTIMILLA, J. *La expropiación forzosa e impuesto a la renta en el ordenamiento peruano*. Tesis de pregrado en Derecho. Perú: Universidad de Piura. Facultad de Derecho. 2016. p. 188.

¹⁶ Cfr. VILLEGAS, C. & LÓPEZ, B. *El Impuesto a la Renta y la obligación de declarar*. Lima, 2014. p. 3., https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_9/articulos/El_impuesto_a_la_renta_y_la_obligacion_de_declarar_Villegas_Levano_Cesar.pdf, visto el 18 de mayo 2020.

de la obligación principal que es pagar el impuesto, recaen otras adicionales las cuales son conocidas como obligaciones formales.

Aunado a ello, Ruiz de Castilla señala que el IR se aplica sobre los ingresos tanto de las personas naturales como de las jurídicas. Además, en los últimos años, este impuesto ha significado un 40 % de participación en relación con el total de los ingresos tributarios recaudado por el gobierno nacional¹⁷.

Por tanto, de la mano de las opiniones de diversos autores, podemos concluir que el IR es un tributo de periodicidad anual y de carácter obligatorio, que tiene la finalidad de gravar la renta o el enriquecimiento percibido por una persona natural o jurídica en el ejercicio de una actividad. Asimismo, este tributo es relevante en nuestro país porque constituye uno de los instrumentos más eficientes para lograr una mayor recaudación de recursos económicos, los cuales contribuyen a alcanzar el objetivo principal del Estado, que es el sostenimiento de las cargas públicas.

1.2.2 Características

Sobre el IR pueden señalarse una serie de características que lo identifican e individualizan respecto a otros impuestos.

Se explicarán estas a continuación.

1.2.2.1 No trasladable. Esta nota básica hace referencia, según palabras de García Mullin, a que “el impuesto no es susceptible de traslación, por lo que afecta directa y definitivamente a aquel sobre el cual la ley lo hace recaer. En otras palabras, en él las condiciones de contribuyente "*de jure*" y "*de facto*", coinciden plenamente¹⁸”.

No obstante, para comprender la citada definición es conveniente aclarar lo que se entiende por las expresiones de “*de jure*” y “*de facto*”. La primera, hace referencia a una situación de derecho; y la segunda, a una situación de hecho. Por consiguiente, lo que podemos decir es que aquel que el TUO de la LIR señale como sujeto obligado a realizar la contribución (*de jure*) tendrá que hacerlo también en la realidad, es decir, *de facto*, sin que quepa la posibilidad de que dicha obligación sea trasladada a ningún otro sujeto.

1.2.2.2 Equidad. La segunda característica está íntimamente relacionada con el principio de capacidad contributiva que será explicado con mayor detalle en el capítulo siguiente.

¹⁷ RUIZ, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., p. 74.

¹⁸ GARCÍA, R. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), 1978, p. 3.

Por ahora, lo que debe quedar claro es que esta característica abarca dos vertientes: una vertiente horizontal y otra vertical. La primera significa que “aquellos que estén en igual situación (horizontalmente iguales, en términos de capacidad contributiva) deben abonar igual gravamen”¹⁹; y la segunda, quiere decir que “aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes”²⁰.

En consecuencia, podemos resumir esta característica en lo siguiente; y es que, la carga tributaria que impone el Estado a un sujeto va de la mano con la capacidad que este tenga para contribuir, de manera que los que tengan mayor capacidad, asumirán mayor carga tributaria, y los que tengan menor capacidad, tendrán una menor carga.

Esta idea de equidad se relaciona con el hecho de que el IR también se caracteriza por ser global, personal y progresivo. Por global, se entiende que “el tributo se impone sobre la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin importar el origen de la renta”²¹. Esto supone que el IR comprenda todas las rentas de un sujeto determinado.

Personal, según García Mullin, significa “tomar en consideración el conjunto de la capacidad contributiva del sujeto, atendiendo su concreta situación personal”²². Es decir, para que se dé la imposición tributaria se debe observar al sujeto en concreto, y sobre todo tener en cuenta la situación particular de este.

Por último, el término progresivo también es fundamental al referirse a la equidad, toda vez que este impuesto no se aplica a todas las personas por igual, sino que precisamente toma en consideración las condiciones personales (particulares) del sujeto. Por esta razón al estudiar el IR, encontramos figuras como la del mínimo imponible, de tal forma que quien menos tenga no tendrá que asumir carga tributaria alguna; o la existencia de tasas progresivas, mediante las cuales el sujeto asumirá determinada carga dependiendo de su capacidad contributiva.

1.2.2.3 Carácter estabilizador. La tercera y última característica es que el IR tiene un carácter estabilizador, y para comprender esto, es estrictamente necesario conocer qué se entiende por estabilizadores automáticos de la economía. Así, estos se definen como componentes de los presupuestos públicos, por el lado de los gastos e ingresos, los cuales responden de manera independiente a los cambios económicos, sin intervención discrecional

¹⁹ Ibíd. p. 4.

²⁰ Ibíd.

²¹ ALARCO, A. *Impuesto Personal a la renta comparado, situación actual y perspectiva futura: la experiencia peruana*. España: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2003., https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XVII-2003/xvii_2do_premio_alarco_peru.pdf, visto el 10 de junio de 2020.

²² GARCÍA, R. *Impuesto sobre la Renta...* Op. Cit., p. 5.

de la autoridad fiscal. Por ende, en etapas de prosperidad económica generarán superávit fiscal; y, por el contrario, déficit fiscal en las de recesión o depresión²³.

Diversos textos señalan que el ejemplo típico de estos estabilizadores automáticos es el IR de las personas físicas, debido a que al ser este un impuesto progresivo según aumenta la actividad y renta, aumenta también la recaudación y viceversa.

Por todo ello, se sostiene que “en épocas en las cuales la economía experimente un incremento de precios, el impuesto, elevándose su alícuota, inmovilizará mayores recursos de los particulares; mientras que en épocas en que la economía entre en recesión económica, se liberarán mayores fondos a la economía previéndose la disminución de su alícuota”²⁴.

1.2.3 *Tributación de personas naturales*

Se ha mencionado que el IR grava las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; las ganancias de capital; otros ingresos que provengan de terceros; y, las rentas imputadas²⁵.

Coincidimos en que, de manera general, lo que grava el IR son las rentas de un sujeto determinado. A pesar de ello, ha sido el propio TUO de la LIR el que ha establecido en su artículo 23 que existen diferentes categorías de rentas. Dentro de ellas, las que se refieren a la tributación por parte de personas naturales son las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría, reservándose la tercera para la tributación de personas naturales o jurídicas que realizan actividades empresariales.

Se dará una aproximación sobre en qué consiste cada una de estas rentas. Aun así, únicamente se explicará el funcionamiento y dinámica del IR respecto a las rentas de cuarta y quinta categoría, por su papel relevante en la presente investigación.

Las rentas de primera categoría según la SUNAT gravan los ingresos provenientes del arrendamiento y subarrendamiento de predios cualquiera sea su monto, las mejoras y la cesión temporal de bienes muebles o la cesión de cualquier predio, aunque sea gratuita²⁶; las de segunda categoría comprenden, según lo establecido por la misma entidad, la venta de inmuebles, ventas de valores mobiliarios, dividendos y otras formas de distribución de

²³ Cfr. PAMPILLÓN, R. *Política Fiscal: ¿Qué son los estabilizadores automáticos?* En: Economy Weblog, <https://economy.blogs.ie.edu/archives/2009/02/politica-fiscal-%C2%BFque-son-los-estabilizadores-automaticos/>, visto el 11 de septiembre de 2020.

²⁴ VEINTIMILLA, J. *La expropiación forzosa e impuesto a la renta...* Op. Cit., p. 189.

²⁵ Artículo 1 del TUO de la LIR.

²⁶ Cfr. *Renta de primera categoría*. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <https://renta.sunat.gob.pe/personas/renta-de-primera-categoria>, visto el 20 de noviembre de 2021.

utilidades y otras rentas como por ejemplo intereses, regalías, derechos de llave, marca, patentes, etc.²⁷.

Las rentas de cuarta y quinta categoría, por otro lado, gravan específicamente el trabajo que realiza un sujeto. Las primeras, se encuentran determinadas en el artículo 33 del TUO de LIR²⁸.

Por su parte, las rentas de quinta categoría están recogidas en el artículo 34 del mismo texto legislativo²⁹.

La diferencia principal entre una y otra radica en que la renta de cuarta categoría grava el trabajo independiente, mientras que la renta de quinta categoría grava el trabajo dependiente, entendiéndose por el primero a aquel en el que “el trabajo se realiza sin la existencia de subordinación alguna”³⁰. Además, este debe darse de manera individual ya que de lo contrario sería una renta de tercera categoría³¹.

Por su parte, el trabajo dependiente se define como aquel que “se realiza bajo las órdenes de un empleador, que fija las condiciones de trabajo del empleado en una actividad lícita, y a cambio le asigna una remuneración”³².

En definitiva, una vez analizadas las categorías que pueden encontrarse afectas con el IR, nos centraremos concretamente en el funcionamiento de las rentas de trabajo, es decir, las rentas de cuarta y quinta categoría.

1.2.3.1 Domiciliadas. La condición de domiciliado se encuentra regulada en el artículo 7 del TUO de la LIR³³, y, aunque sería de nuestro agrado desarrollar todos los incisos del

²⁷ Cfr. *Qué entiendo por rentas de segunda categoría*. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <https://personas.sunat.gob.pe/vendo-mi-casa/que-entiendo-por-rentas-segunda-categoria>, visto el 20 de noviembre de 2021.

²⁸ Artículo 33 del TUO de la LIR.- “Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

- a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.”.

²⁹ Artículo 34 del TUO de la LIR.- “Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de: (...)

- e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado de forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.”.

³⁰ RIVAS, G. *La obligatoriedad del aporte del trabajador independiente: una propuesta necesaria para la reforma del sistema pensionario peruano*. Tesis para optar por el título de abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. Perú. 2016. p. 34.

³¹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 103-5-2009, de fecha 8 de enero de 2009. p. 2.

³² *El trabajo dependiente*. En: La Guía, <https://derecho.laguia2000.com/derecho-laboral/el-trabajo-dependiente>, visto el 20 de noviembre de 2021.

³³ Artículo 7 del TUO de la LIR.- “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.

artículo, únicamente se desarrollará el inciso a) y b), ya que estos son el epicentro para la comprensión de nuestra investigación.

El inciso a) toma como referencia para determinar el domicilio el lugar de residencia habitual de la persona en un lugar³⁴, ya que lo que señala es que será una persona de nacionalidad peruana, pero que, además, tenga su domicilio en el Perú. Posteriormente, el inciso se remite a las normas de Derecho Común en cuanto al concepto de domicilio que está establecido en el Código Civil.

El inciso b) alude a la adquisición de la condición de domiciliado por sujetos extranjeros. En este caso, la condición se alcanzará una vez que el extranjero haya permanecido en el país por 183 días como mínimo. Al respecto, queremos incidir en que según el TUO de la LIR una vez cumplida esta condición, el cambio a persona natural domiciliada opera sin excepciones. Sin embargo, al ser el IR un tributo de periodicidad anual, el cambio surtirá efectos a partir del 1 de enero del año siguiente a la verificación del cumplimiento de la condición³⁵; es decir, si en el año 2020 una persona natural no domiciliada se encuentra en el país por más de 183 días, esta adquirirá recién la condición de domiciliado en el 2021. Por consiguiente, en el 2020 deberá seguir tributando con la tasa del 30 % correspondiente a los sujetos no domiciliados.

Después de explicar en qué consiste la condición de domiciliado y cuándo un sujeto será considerado como tal, se desarrollará cómo tributa un sujeto domiciliado por el concepto de IR, específicamente en el supuesto de rentas de quinta categoría relativas al trabajo dependiente, debido a que es aquí donde más adelante se presentará la vulneración percibida objeto de nuestro estudio.

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.

c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.

d) Las personas jurídicas constituidas en el país.

e) 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.

f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N.º 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.

h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14º de la Ley, constituidas o establecidas en el país.”.

³⁴ Artículo 33 del Código Civil peruano.

³⁵ CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú: Comentarios a la Ley del Impuesto a la Renta”. *THEMIS: Revista de Derecho*. 2000. pp. 39-40.

Para explicar cómo opera el IR respecto a las personas naturales domiciliadas por sus rentas de quinta categoría, es necesario nuevamente remitirse al TUO de la LIR, en el que hay dos artículos fundamentales. Así, el artículo 46 de la norma indica que de las rentas de cuarta y quinta categoría se puede deducir al año un monto fijo equivalente a 7 UIT.

En el caso que un sujeto obtenga rentas de dos tipos, es decir, de cuarta y de quinta categoría, la deducción solo podrá darse por una única vez.

Aunado a ello, es importante destacar lo expuesto por Agustina Yolanda Castillo, quien señala que “esta deducción especial obedece al principio de personalidad y al principio de capacidad contributiva”³⁶. Esto porque “el legislador tiene claro que todo individuo necesita un mínimo que le permita solventar sus gastos de alimentación, vivienda, vestido, educación, salud y demás necesidades básicas”³⁷, la deducción atiende entonces a lo que se entiende como un “mínimo de subsistencia”.

Por otro lado, el artículo 53 del TUO de la norma establece que para los sujetos domiciliados que tributan como tal se aplica, a la suma de su renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, la escala progresiva acumulativa siguiente a partir del ejercicio gravable 2015:

Tabla 1

Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera

| SUMA DE LA RENTA NETA DE TRABAJO Y DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA | TASA |
|---|------|
| Hasta 5 UIT | 8 % |
| Más de 5 UIT hasta 20 UIT | 14 % |
| Más de 20 UIT hasta 35 UIT | 17 % |
| Más de 35 UIT hasta 45 UIT | 20 % |
| Más de 45 UIT | 30 % |

Fuente: Elaboración propia en base al artículo 53 del TUO de la LIR.

Se observa que el artículo establece, como él mismo lo denomina, una escala progresiva acumulativa con base en el nivel de renta expresado en UIT que obtienen los sujetos domiciliados.

En relación con el tema de interés, las personas naturales tributan con diferentes porcentajes. Precisamente, en cuanto a las rentas de quinta categoría, el aporte dependerá de la

³⁶ CASTILLO, A. “Renta neta de cuarta y quinta categoría”. En: *Rentas del trabajo: Rentas de cuarta y quinta categoría*. [PPT]. p.21., https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CIV_dcho_tributario_2016.pdf, visto el 27 de octubre de 2021.

³⁷ *Ibíd.*

renta que obtenga el sujeto obligado. Así, cuanto más renta genere, más contribuirá y viceversa, de forma que se atienda a la característica de equidad que se definió con anterioridad, la cual a su vez va de la mano del principio de capacidad contributiva.

1.2.3.2 No domiciliadas. Para definir a un sujeto como no domiciliado, nuestra legislación ha establecido que las personas naturales 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 del Reglamento de la LIR. En caso no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. Además, 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 183 días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de 12 meses³⁸.

Este párrafo se relaciona con el inciso a) del mismo artículo que hace referencia a las personas naturales, sean nacionales o extranjeras, que cuentan con un domicilio en el Perú y por voluntad propia deciden salir del país; lo que debe probarse por medio de la visa correspondiente o a través de un contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el consulado peruano o el que haga sus veces³⁹.

Con base en una interpretación a contrario sensu del inciso b) del artículo 7 del TUO de la LIR, también se considerará como sujeto no domiciliado a la persona natural extranjera que no haya residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 12 meses.

Es así como podemos advertir que nuestra legislación ha optado por un criterio temporal para calificar a un sujeto como domiciliado o no domiciliado; criterio que se refiere al tiempo de permanencia en nuestro país. Por ello, se considera como no domiciliados; por un lado, a aquellas personas que siendo peruanas adquirieron la residencia en otro país y salieron del Perú, sin embargo, si no se puede acreditar la condición de residente en otro país, se considerará no domiciliado si permanece ausente del Perú por más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 12 meses; y por otro, a los extranjeros que no hayan residido o permanecido en el país por más de 183 días durante un período cualquiera de 12 meses⁴⁰.

³⁸ Segundo párrafo del artículo 7 del TUO de la LIR

³⁹ CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú...” Ob. Cit. p. 39.

⁴⁰ *Concepto de no domiciliado.* En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo/no-domiciliados-impuesto-a-la-renta-personas>, visto el 27 de mayo de 2018.

En este orden de ideas, tanto los ciudadanos de nacionalidad peruana como los extranjeros podrían llegar a tener la condición de sujeto no domiciliado si se verifican los requisitos señalados anteriormente.

Una vez definido el concepto de persona natural no domiciliada en el país, se pasará a señalar cómo es que tributa esta categoría de sujetos.

La tributación de las personas naturales no domiciliadas en nuestro territorio se encuentra recogida en el artículo 54 del TUO de la LIR⁴¹, donde se establecen los diferentes tipos de rentas y sus respectivas tasas.

Tabla 2

Tipos de rentas y sus respectivas tasas

| TIPO DE RENTA | TASA |
|--|--------|
| a) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades, salvo aquellas señaladas en el inciso f) del artículo 10° de la Ley | 5 % |
| b) Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles. | 5 % |
| c) Los intereses, cuando los pague o acredite un generador de rentas de tercera categoría que se encuentre domiciliado en el país. Dicha tasa es aplicable siempre que entre las partes no exista vinculación o cuando los intereses no deriven de operaciones realizadas desde o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o con sujetos que obtengan rentas, ingresos o ganancias sujetos a régimen fiscal preferencial por dichas operaciones, en cuyo caso se aplica la tasa de 30 %. | 4.99 % |
| 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 Ley. | 30 % |
| g) Rentas de trabajo. | 30 % |
| h) Rentas por regalías. | 30 % |
| i) Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo, realizados en el país. | 15 % |
| j) Otras rentas distintas a las señaladas en los incisos anteriores. | 30 % |

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 54 del TUO de la LIR.

Para el caso que nos ocupa, se hará énfasis en el inciso g), y es que, en cuanto a rentas de trabajo las personas naturales no domiciliadas tributarán con el 30 % sobre sus rentas.

1.2.3.3 Casos Prácticos. Es necesario ejemplificar lo que hasta el momento ha sido planteado, para lo cual se plasmarán dos casos prácticos que ayudarán a comprender cómo opera el IR en la realidad. Estos ejemplos pondrán su punto de atención en el funcionamiento del impuesto cuando grava rentas de quinta categoría.

En primer lugar, se analizará el caso de la señora Claudia Jiménez de nacionalidad peruana, domiciliada en el Perú y trabajadora dependiente de la empresa La Esmeralda S.A.C., quien recibe un sueldo mensual de S/ 3,500.00.

⁴¹ Artículo 54 TUO LIR.

Teniendo en cuenta que el IR es de periodicidad anual, la renta bruta que generará Claudia en el año 2020 será de S/ 42,000.00. Sobre esta, atendiendo al artículo 46 del TUO de la LIR, se deberá realizar la deducción de las 7 UIT y, teniendo en cuenta que el valor de esta en el año 2020 asciende a S/ 4,300.00⁴², la deducción a realizarse será de S/ 30,100.00.

Posteriormente, para determinar cuál es la renta neta de Claudia, se deberá restar a la renta bruta la correspondiente deducción, quedando como resultado S/ 11,900.00.

Por último, a la renta neta de trabajo se le debe aplicar el porcentaje que corresponde según el artículo 53 del TUO de la LIR, que como se ha mencionado precedentemente, obedece a una escala progresiva acumulativa. En este caso, el valor de la renta neta de la señora Claudia Jiménez se encuentra comprendido dentro del primer tramo, que va desde las 0 hasta las 5 UIT, por tanto, el porcentaje que se aplicará será el del 8 % sobre la renta neta, y con ello obtendremos que el IR que tendrá que pagar en el año 2020 ascenderá a S/ 952.00.

En segundo término, se expondrá el caso planteado por el autor Bernal Rojas⁴³ referido a sujetos no domiciliados, el cual será adaptado para el tratamiento didáctico: El nacional brasileño Roger Matos es contratado como trabajador dependiente por la empresa La Perla S.A.C. domiciliada en el Perú para desempeñar el cargo de gerente ejecutivo desde mayo de 2020. Su remuneración mensual es de S/ 3,500.00. Al ser el sueldo igual que en el primer caso, la renta bruta que generará Roger en el año 2020 también será de S/ 42,000.00. A fin de calcular la retención del señor Matos se debe aplicar lo establecido en el artículo 40 del Reglamento de la LIR, pero sin aplicar la deducción de 7 UIT y con la tasa del impuesto de 30 %. Es decir, el IR que el señor Matos deberá pagar será el 30 % de S/ 42,000.00, lo cual arroja un resultado de S/ 12,600.00 impuesto que deberá pagar en el año 2020. Esto muestra la cuantiosa diferencia monetaria entre el IR de un trabajador domiciliado con uno no domiciliado, ya que este último deberá desembolsar aproximadamente 12 veces más que el primero. Además de esto, en el mes de noviembre de 2020, después 6 meses de permanencia en nuestro país, el trabajador comunica por carta a su empleador la posibilidad de acogerse al tratamiento de los domiciliados⁴⁴ para fines del IR. No obstante, dicha comunicación recién tendrá efectos a partir del mes de enero de 2021, momento en el cual el señor Matos podrá beneficiarse como sujeto domiciliado de la deducción de las 7 UIT y de la aplicación de la escala progresiva establecida en el TUO de la

⁴² *Unidad Impositiva Tributaria*. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <http://www.sunat.gob.pe/indicestajas/uit.html>, visto el 20 de noviembre de 2021.

⁴³ BERNAL, J. "Retenciones del Impuesto a la Renta de Personas Naturales no Domiciliadas". *Actualidad Empresarial*. 2005. N°83. Segunda Quincena de Marzo. p. 9.

⁴⁴ Artículo 4 del Reglamento de la LIR.

LIR; por lo que antes de esta fecha el empleador le seguirá aplicando el tratamiento de no domiciliado⁴⁵.

1.2.4 Tributación de personas jurídicas

Una vez explicado el régimen de tributación de las personas naturales en nuestro territorio, corresponde ahora referirnos a cómo opera el IR para las personas jurídicas.

Para el TUO de la LIR, se consideran personas jurídicas las señaladas en el artículo 14 de la norma. Entre ellas se encuentran las sociedades anónimas constituidas en el país, las cooperativas, las empresas de propiedad social, las empresas de propiedad parcial o total del Estado, las asociaciones, etc.

Es habitual que dichas personas jurídicas realicen actividades empresariales las cuales generan rentas de tercera categoría. Según el artículo 28 del TUO de la LIR, se encuentran dentro de ellas las operaciones de comercio, de agentes mediadores, notarios, las ganancias de capital y operaciones habituales; asimismo, las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 del TUO de la LIR, así como las obtenidas por asociaciones o sociedades civiles e instituciones educativas particulares, las derivadas de cesión de bienes, las generadas por los patrimonios fideicomitidos, y por último, cualquier otra renta no incluida en las demás categorías. Cabe mencionar que este tipo de rentas también pueden ser obtenidas por personas naturales.

1.2.4.1 Domiciliadas. Para continuar con el desarrollo del IR en el caso de las personas jurídicas, primero será necesario determinar también el criterio del domicilio; es decir, conocer cuáles son las personas jurídicas que se consideran domiciliadas en el Perú y cuáles no, para a partir de ello comprender la tributación de estas.

En ese sentido, nuevamente nos remitimos al artículo 7 del TUO de la LIR, pero únicamente para los supuestos que nos interesan en este apartado. A partir de este, se consideran personas jurídicas domiciliadas a aquellas que hayan sido constituidas en el Perú, así como las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el país de aquellas personas jurídicas que, si bien no se encuentran domiciliadas aquí, alcanzan la condición de domiciliada solo respecto a la renta de fuente peruana generada.

Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley N.º 26702⁴⁶ también ostentan la condición de domiciliados.

⁴⁵ BERNAL, J. “Retenciones del Impuesto a la Renta de Personas Naturales no Domiciliadas”... Op. Cit. p. 9.

⁴⁶ Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley N.º 26702.- La Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N.º 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.

Asimismo, se consideran domiciliadas las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades constituidas o establecidas en el país, a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del artículo 14 de la norma materia de interpretación⁴⁷.

Una vez delimitadas cuales son las entidades consideradas personas jurídicas domiciliadas, corresponde desarrollar cómo opera el IR, a la luz del artículo 55 del TUO de la LIR⁴⁸.

Es importante tener en cuenta que la tasa del 29,50 % que establece el artículo será aplicada sobre la renta neta imponible, la cual es el resultado de la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo permitido por la Ley. Es decir, sobre el importe que resulte de la diferencia entre la suma total de los ingresos de la empresa que hubieran devengado en un determinado año y los gastos en los que haya incurrido para generar dichos ingresos⁴⁹.

Acerca de la tasa adicional del 5 % que deberán pagar las personas jurídicas, el artículo 24-A inciso g) indica que para efectos del IR se consideran dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades: g) Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría.

En conclusión, respecto a la tributación de personas jurídicas lo primero que se debe conocer es cuándo estas se consideran domiciliadas en el Perú⁵⁰, para posteriormente poder aplicar el porcentaje establecido para ellas⁵¹.

⁴⁷ Artículo 14 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.- (...)

“El titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.”

Párrafo sustituido por el artículo 10° del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23.12.2003.

“En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423° de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.”

Párrafo sustituido por el artículo 3° de la Ley N° 27034, publicada el 30.12.1998

⁴⁸ Artículo 55 del TUO de la LIR.- “El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa de veintinueve coma cincuenta por ciento (29,50%) sobre su renta neta.

Las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cinco por ciento (5%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.”

⁴⁹ GARCÍA, L. *Derecho a la Moda en el Perú*. Fasson Llosa, A. (Coord). p.110., http://medicymcapacitaperu.com/pluginfile.php/1282/mod_resource/content/1/Regalias%20-%20Derecho%20de%20la%20moda%20en%20el%20Per%C3%BA%20-%20Estudio%20Mu%C3%Bliz.pdf, visto el 15 de octubre de 2020.

⁵⁰ Artículo 7 del TUO DE LA LIR.

⁵¹ Artículo 55 del TUO DE LA LIR.

1.2.4.2 No domiciliadas. Para el caso particular de aquellas personas jurídicas que no se consideran domiciliadas en el país, se deberá observar en principio lo contenido en el artículo 6 del TUO de la LIR. Esto es, que en el caso de los contribuyentes no domiciliados el impuesto recae únicamente sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.

En el artículo 7 del texto normativo ya se precisaron cuáles son las personas jurídicas domiciliadas. Partiendo de una interpretación a contrario sensu, se considerarán no domiciliadas en el Perú solo aquellas que no hayan sido constituidas en nuestro territorio.

En consecuencia, el IR que se aplica a las personas jurídicas no domiciliadas se determinará aplicando las tasas recogidas en el artículo 56 del TUO de la LIR:

Tabla 3

Operaciones gravadas

| OPERACIONES GRAVADAS | TASAS |
|--|-------------|
| a) Intereses provenientes de créditos externos, siempre que cumplan con los requisitos indicados en el artículo. | 4,99 % |
| b) Intereses que abonen al exterior las empresas de operaciones múltiples establecidas en el Perú a que se refiere el literal A del artículo 16° de la Ley núm. 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior. | 4,99 % |
| c) Rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves. | 10 % |
| d) Regalías. | 30 % |
| e) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° del TUO de la LIR. Tratándose de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso f) del artículo 10° del TUO de la LIR. | 5 % 30 % |
| f) Asistencia Técnica. | 15 % |
| g) Espectáculos en vivo con la participación principal de artistas intérpretes y ejecutantes no domiciliados. | 15 % |
| h) Rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada dentro del país. | 5 % |
| i) Intereses provenientes de bonos y otros instrumentos de deuda, depósitos o imposiciones efectuados conforme con la Ley N° 26702, así como los incrementos de capital de dichos depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera, operaciones de reporte, pactos de recompra y préstamo bursátil y otros intereses provenientes de operaciones de crédito de las empresas. | 4,99 % |
| j) Otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1) del inciso a) o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2) del mismo inciso; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentra vinculada; o los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas. | 30 % |

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 56 del TUO de la LIR.

La conclusión en este supuesto es que la Ley no se ha encargado de dar una definición de personas jurídicas no domiciliadas, como si lo ha hecho respecto de las domiciliadas. Asimismo, observamos que los porcentajes con los que dichas personas tributarán dependerán del tipo de operación que estas realicen.

Capítulo 2

Situación del trabajador extranjero en virtud del análisis del artículo 54 literal g) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

2.1 Nota introductoria

En el capítulo precedente se ha realizado una síntesis que nos ha llevado a comprender qué es el IR, sus características y cuál es la regulación de este para los diferentes tipos de personas, ya sean naturales o jurídicas, y domiciliadas o no. A su vez, hemos aludido a que, para la comprensión de este impuesto, es preciso remitirnos a textos fundamentales, como son nuestra Carta Magna y el Código Tributario. No obstante, el punto central de esta investigación recae sobre el análisis del TUO de la LIR, ya que es precisamente en dicho texto normativo donde se regula y detalla el funcionamiento del IR.

Es conveniente reiterar que la cuestión principal de este estudio gira en torno al artículo 54, el cual establece las diversas tasas aplicables a las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en territorio peruano, y, concretamente, el inciso g) dispone la tasa correspondiente a las rentas de trabajo que asciende a un porcentaje del 30 %.

Por lo expuesto, el presente capítulo se centrará en las personas naturales no domiciliadas en el país, y dejará de lado a las personas jurídicas, pues solo las primeras son susceptibles de generar rentas de trabajo. Por otro lado, si bien el artículo habla de personas no domiciliadas en general, existe especial interés en el supuesto de los trabajadores extranjeros. Esto, porque son ellos los únicos que se encuentran sujetos al criterio temporal para adquirir la condición de domiciliados, y es precisamente ahí donde existe una vulneración de dos de los principios tributarios que rigen el ordenamiento peruano.

Las razones serán explicadas a lo largo de este apartado.

2.2 Conceptos previos

Para la comprensión y desarrollo del artículo 54 literal g) del TUO de la LIR se definirán algunos conceptos que serán expuestos a continuación.

2.2.1 *Sujetos no domiciliados*

Sobre estos, el capítulo anterior ya se ha referido al desarrollar la tributación de las personas en el Perú. Pese a ello, se hará una breve referencia sobre los puntos de mayor importancia.

La condición de sujeto no domiciliado está contenida en el artículo 7 del TUO de la LIR del cual puede abstraerse dos grandes supuestos.

El primer supuesto es el caso de los sujetos peruanos⁵², que serán considerados no domiciliados en dos ocasiones. La primera, cuando dichos sujetos adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú; y la segunda, que permanezcan ausentes del país más de 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. El segundo supuesto se da respecto a los sujetos extranjeros, que, con base en una interpretación a contrario sensu del artículo 7 inciso b), se considerarán como no domiciliados mientras no haya transcurrido el plazo de 183 días de permanencia en territorio peruano dentro de 12 meses.

Estas son las dos posibles variantes para determinar quiénes pueden ser considerados sujetos no domiciliados. Para el seguimiento de la presente tesis, se ahondará en la segunda, es decir, la condición de no domiciliado respecto a los sujetos extranjeros.

2.2.2 Trabajadores extranjeros

El concepto de trabajador se encuentra regulado en el artículo 11 de la Ley General de Trabajo, que lo define como una “persona natural que voluntariamente presta servicios a un empleador en los términos establecidos en la presente Ley. Los trabajadores son iguales ante la Ley y gozan de la misma protección y garantías”⁵³.

Por otro lado, el Decreto Legislativo N.º 1236 – Decreto Legislativo de Migraciones⁵⁴ en su artículo 7 recoge el concepto de extranjero, definiéndolo como “[...] toda persona que no posea nacionalidad”.

En esta línea, Víctor Anacleto Guerrero establece que son considerados trabajadores extranjeros en el Perú “aquellos que prestan servicios en el Perú, pero que no son peruanos, ni por nacimiento ni por nacionalización”⁵⁵.

Siendo esto así, somos de la opinión de que el trabajador extranjero puede ser definido como aquella persona, que, sin haber nacido en territorio peruano, ni haber adquirido la nacionalidad, realiza una prestación personal a favor de un tercero bajo una relación de subordinación y dependencia a cambio de una contraprestación remunerativa.

2.2.3 Renta de quinta categoría

El siguiente concepto por analizar se encuentra estrechamente vinculado con el de trabajador, debido a que es necesariamente un trabajador dependiente el sujeto que genera renta de quinta categoría.

⁵² Segundo párrafo artículo 7 del TUO de la LIR.

⁵³ Artículo 11 de la Ley General del Trabajo. Dictamen de la Comisión de Trabajo recaído en los Proyectos de la Ley Nos. 67/2006-CR, 128/2006-CR, 271/2006-CR, 378/2006-CR, 837/2006-CR, que proponen la Ley General del Trabajo.

⁵⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el 26/09/2015.

⁵⁵ ANACLETO, V. *Manual de Derecho del Trabajo: Derecho Individual, Derecho Colectivo y Nueva Ley Procesal del Trabajo N° 29497*. Grupo editorial Ley & Iuris. 2015. p. 203.

Así, de acuerdo con el artículo 34 del TUO de la LIR, se califica como rentas de quinta categoría, entre otros supuestos, las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. Igualmente, se señala que no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que, por su monto, revelen el propósito de evadir el impuesto⁵⁶.

Asimismo, esta constituye cualquier concepto que el trabajador perciba en virtud del vínculo laboral como, por ejemplo, las vacaciones, las utilidades a favor de los trabajadores, etc., con excepción de los conceptos que obtiene como condición de trabajo para llevar a cabo actividades que no son de su libre disposición⁵⁷.

De esta manera son considerados conceptos afectos a renta de quinta categoría los siguientes: alimentación principal en dinero y/o en especie, por escolaridad, familiar, por educación, por cumpleaños, por fallecimiento de familiares, por matrimonio, por nacimientos de hijos, vacacional; bonificación por 25 y 30 años de servicio, por cierre de pliego, por producción, por riesgo de caja; canasta de navidad; comisiones eventuales, de destajo; gastos de representación de libre disponibilidad; gratificaciones extraordinarias; horas extras, trabajos en feriados y días de descanso; licencia con goce de haber; movilidad de libre disposición, entre otros.

En otras palabras, la renta de quinta categoría afectará a todos los ingresos percibidos por el trabajador, ya sean remunerativos o no, siempre y cuando el trabajador pueda disponer libremente de ellos.

2.2.4 Renta de fuente peruana

A manera de introducción es necesario incidir en que no todos los ordenamientos jurídicos gozan de un criterio uniforme para gravar a los sujetos con el IR. Así, es que aparecen diversos criterios de vinculación, los cuales pueden tomar en consideración el domicilio, la nacionalidad, o, la fuente productora de renta. No obstante, lo más común es que el criterio de domicilio y fuente vayan siempre de forma conjunta.

⁵⁶ VILLAZANA, S. "Nueva determinación de rentas de quinta categoría". *Actualidad Empresarial*. 2015. N°318, Primera Quincena de Enero. p. 10.

⁵⁷ Cfr. *Ibíd.*

En primer lugar, el criterio de nacionalidad se explica de la siguiente manera: “Los nacionales deben cumplir con pagar el impuesto sea cual fuere su domicilio y el lugar en que obtienen la renta; es decir, la obligación surge aun cuando la fuente de la renta y la residencia del contribuyente están ubicados fuera de las fronteras del país que exige la prestación”⁵⁸. Lo que se puede resaltar es que únicamente se toma en consideración la nacionalidad del sujeto pasivo.

Este criterio no está libre de críticas debido a que consecuentemente se podría dar una múltiple imposición, por ejemplo, en el caso en que un sujeto sea considerado nacional de dos o más países. Sin embargo, en la mayoría de los supuestos esto ha sido solucionado por Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante CDI).

En segundo lugar, respecto al criterio del domicilio, cabe señalar que cada país adopta sus propios requisitos para determinar cuándo un sujeto se considera efectivamente domiciliado. Por ello, sería inadecuado establecer un criterio único en diferentes países, ya que se podrían encontrar supuestos igualmente cuestionables, en los que un mismo sujeto sea considerado domiciliado en más de un lugar. En este sentido, cada país debe adoptar criterios para determinar esta situación; por ejemplo, en el caso del Perú, estas condiciones se encuentran establecidas en el artículo 7 del TUO de la LIR.

Para finalizar, el criterio de fuente de la renta, también conocido como el principio de la fuente o del territorio, establece que “la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la obligación de la fuente generadora de la renta”⁵⁹. Es decir, el IR únicamente gravará las rentas que se hayan generado en el territorio.

Una vez desarrollados someramente los criterios que los diferentes países pueden adoptar, lo que se debe recalcar es que “nuestro ordenamiento tributario vincula la condición de contribuyente del Impuesto a la Renta con el domicilio y con la fuente generadora de la renta”⁶⁰, lo cual significa que, en nuestro país, los criterios adoptados al momento de la imposición del IR han sido el de domicilio y el de fuente. Esto se encuentra legislativamente contemplado en el artículo 6 del capítulo II del TUO de la LIR⁶¹.

⁵⁸ MEDRANO, H. *Derecho Tributario Impuesto a la Renta: Aspectos significativos*. Lima, Pontificia Católica del Perú Fondo Editorial. 2018. p. 44.

⁵⁹ *Ibíd.* p. 47.

⁶⁰ CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú...” *Ob. Cit.* p. 38.

⁶¹ Artículo 6 del TUO de la LIR.- “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.

En 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

De este artículo se desprende lo que sostiene Castillo, y es que: “estarán sujetas al Impuesto a la Renta la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones del TUO, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaerá **sólo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana**”⁶². (El resaltado es nuestro).

Compartimos la idea del autor, ya que de una lectura del texto normativo es posible llegar a la conclusión que los sujetos domiciliados tributarán por la totalidad de sus rentas, independientemente de su nacionalidad o fuente productora; mientras que los sujetos no domiciliados tributarán solo por sus rentas de fuente peruana.

Por su parte, en los demás artículos del capítulo II, están contemplados de manera taxativa los supuestos considerados como renta de fuente peruana. Para el presente trabajo resulta de interés lo relativo a las rentas de trabajo personal⁶³, las cuales serán consideradas de fuente peruana cuando deriven del trabajo personal realizado en territorio nacional.

2.3 Hipótesis de incidencia y hecho imponible

Para Ataliba, la hipótesis de incidencia “es la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho”⁶⁴. Es la “descripción legislativa (necesariamente hipotética) de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria”⁶⁵.

Citando a otros autores como Zapata Cruz, “toda norma contiene una hipótesis y un mandato, que solo es obligatorio asociado a la hipótesis. La hipótesis de la norma describe los actos abstractos que, siempre y cuando acontezcan, convierten el mandato en obligatorio; asimismo describe las cualidades de las personas que deberán tener el comportamiento prescrito en el mandato”⁶⁶.

Por tanto, podemos rescatar de estas definiciones, que la hipótesis de incidencia es el supuesto hipotético que está contemplado en la norma, el cual, en cuanto se da en la realidad se convierte en mandato obligatorio.

exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7°, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.”. (La cursiva es nuestra).

⁶² CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú...” Ob. Cit. p.38.

⁶³ Artículo 9 inciso f) del TUO DE LA LIR.

⁶⁴ ATALIBA, G. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 1987. p.88.

⁶⁵ *Ibíd.*

⁶⁶ ZAPATA, D. “Hipótesis de incidencia tributaria”. *In Crescendo. Institucional*. 2015; 6(1): 235-246. p. 240.

Sin embargo, es necesario establecer la diferencia entre hipótesis de incidencia y hecho imponible. Así, “cuando la circunstancia prevista en la ley se mantiene en estado larval; es decir, mientras el enunciado de la norma aún no ha ocurrido en la realidad, nos encontramos frente a una "hipótesis de incidencia" que se convierte en "hecho imponible" en el momento en que el presupuesto legal se produce en la realidad, cuando él se traduce en el mundo fenomenológico”⁶⁷.

Incluso, el autor mencionado va más allá al señalar que la hipótesis de incidencia es aquella descripción legal hipotética de los hechos aptos para determinar el nacimiento de las obligaciones tributarias; el hecho imponible es “un hecho concreto, localizado en el tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que –por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia– da nacimiento a la obligación tributaria”⁶⁸.

De esta manera, compartimos las diferencias señaladas por los autores y sintetizamos que la hipótesis de incidencia es el mandato general que contiene la norma en cuestión y, es recién cuando esta norma se da en la realidad, es decir, a través de un hecho concreto, que pasa a ser considerado un hecho imponible.

Al analizar el texto del artículo en cuestión⁶⁹, y bajo la definición señalada, la hipótesis de incidencia de este se podría definir de la siguiente manera: tanto las personas naturales como las sucesiones indivisas que no se encuentren domiciliadas en el país tributarán con el 30 % cuando estas generen renta de trabajo. Por otro lado, el hecho imponible se dará cuando un sujeto en concreto, proveniente de otro país que no haya permanecido 183 días dentro del territorio peruano, comience a realizar trabajo de manera dependiente. En este supuesto se aplicará en concepto de IR el 30 % sobre su remuneración.

La SUNAT⁷⁰ confirma lo propio al señalar que las empresas peruanas que contraten a trabajadores venezolanos no domiciliados no aplicarán la escala progresiva acumulativa del artículo 53° de la LIR, sino que, por el contrario, deberán efectuar la retención y el pago, con carácter definitivo, del 30 % por concepto de IR.

2.4 El principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad

Una vez comprendidos los alcances del artículo 54 literal g) del TUO de la LIR, es posible advertir que en él se encuentran contenidas una serie de vulneraciones, las cuales se

⁶⁷ MEDRANO, H. “Hipótesis de incidencia, Supuesto de la Materia”. *Revista Derecho y Sociedad*. Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. 2002. p. 9.

⁶⁸ ATALIBA, G. *Hipótesis de Incidencia Tributaria...* Ob. Cit. p.78.

⁶⁹ Artículo 54 literal g) TUO de la LIR.

⁷⁰ Informe N.º 096-2018-SUNAT/7T0000, del 29 de octubre de 2018.

refieren a dos principios fundamentales en materia tributaria, que son el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad.

2.4.1 *Principio de capacidad contributiva*

2.4.1.1 Definición. En cuanto al principio de capacidad contributiva es necesario señalar que no se encuentra expresamente contemplado en nuestra CP; sin embargo, en el Perú la doctrina es uniforme en que dicho principio está implícitamente recogido en el artículo 74 de la Carta Magna, al establecer el principio de igualdad y el de no confiscatoriedad.

Este principio no deja de ser una garantía frente a una posible potestad tributaria arbitraria del Estado. Es por este motivo, que muchos se han encargado de conceptualizarlo de una forma clara y concisa para que se consolide como un principio regulador de nuestro ordenamiento jurídico.

Respecto a sus orígenes, ya en el siglo XVII, el autor Adam Smith se refería a este como una “primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia, que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades”⁷¹. Desde ese entonces ha habido diversas definiciones sobre este concepto.

En primer lugar, García Bueno define a este principio como aquel mediante el cual “el acreedor tributario sólo podrá exigir al sujeto pasivo una aportación apegada a su aptitud contributiva”⁷².

A su vez, en palabras de García López-Guerrero, “en virtud de tal principio, las personas deberán contribuir a través de impuestos directos –como por ejemplo el Impuesto a la Renta– en proporción directa con su capacidad económica, de modo tal que quien tenga mayores ingresos económicos pagará más, y quien tenga menos ingresos pagará menos”⁷³.

Citando a Novoa Herrera, “la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se debe tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los individuos. Lo que se busca con este principio es que los ciudadanos de un Estado contribuyan a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos y renta de que respectivamente disfrutan”⁷⁴.

⁷¹ SMITH, A. *La riqueza de las naciones*. Biblioteca de Ciencias Sociales. Editorial Águilas, Madrid, 1936.

⁷² GARCÍA, M. “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”. p.47. RIOS, G. (Coord.). *Conceptos de reforma fiscal*. 2002, N° 10., <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/430-conceptos-de-reforma-fiscal>, visto el 04 de abril de 2018.

⁷³ GARCÍA, L. *Derecho de los contribuyentes*. Universidad Nacional Autónoma de México. 2000. pp.15-16.

⁷⁴ NOVOA, G. “El principio de capacidad contributiva”. *Revista Derecho & Sociedad*. N° 27. 2006. p.102.

Por último, Mesías Canchari indica que el principio de capacidad contributiva es “la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser tomados en cuenta a la valorización del legislador y verificados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados a una categoría imponible”⁷⁵.

Según Nova Herrera el fundamento o naturaleza jurídica de este principio surge de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Todo ciudadano debe contribuir, según sus posibilidades, al financiamiento de los gastos del Estado, dado que este requiere de recursos para cumplir con las necesidades de la sociedad, lo cual es su fin último. Empero, no todos tenemos que sacrificarnos por igual, ya que, en virtud del principio de igualdad de las cargas públicas, existe una igualdad cualitativa que toma en consideración la situación económica del sujeto, y no una igualdad material cuantitativa⁷⁶.

En definitiva, la capacidad contributiva puede definirse como la aptitud que tiene un sujeto para ayudar con el sostenimiento de las cargas del Estado. A su vez, resulta razonable y justo que este último deba atender a la capacidad económica de los contribuyentes antes de establecer un tributo en nuestro ordenamiento jurídico; de lo contrario, la imposición de la obligación tributaria podría atentar contra la integridad y bienestar de los sujetos obligados; y, por consiguiente, de sus derechos fundamentales. Esto podría darse en el supuesto en que una persona dejara de atender su salud, educación o vivienda, derechos amparados por la CP, con el único objetivo de poder cumplir con sus obligaciones tributarias, las cuales estarían en un desequilibrio en relación con su respectiva renta.

2.4.1.2 Desarrollo jurisprudencial. El Tribunal Constitucional (en adelante TC) se ha pronunciado sobre el principio de capacidad contributiva. Así, el fundamento 4 de la STC N.º 2727-2002-AA/TC ha expuesto que “el principio de no confiscatoriedad se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el **principio de capacidad contributiva**, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”. (El resaltado es nuestro).

⁷⁵ MESIAS, V. “Derecho Constitucional Tributario – Persona natural”. *Comentarios tributarios*. (Blog)., <http://blog.pucp.edu.pe/blog/victormesiascanchari/2014/09/23/derecho-constitucional-tributario-persona-natural/>, visto el 09 de noviembre de 2019.

⁷⁶ NOVOA, G. “El principio de capacidad contributiva”.... Ob. Cit. p.101.

También el fundamento 6 de la STC N.º 033-2004-AI/TC estipula que: “Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intenten delinear constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente”.

Se infiere de estas sentencias la existencia de una estrecha relación entre el principio de capacidad contributiva, esbozado de forma implícita, y el de igualdad, este último mencionado de forma explícita en el artículo 74 de la CP; esto, porque nada impide que sea posible desarrollar el significado de algunos conceptos jurídicos indeterminados, como el del presente caso referido a la capacidad contributiva. Así, según el TC, este principio consiste en que los sujetos obligados a tributar deberán hacerlo atendiendo a su capacidad económica; es decir, a la riqueza que generan.

Aunado a ello, el fundamento 10 de la STC N.º 2727-2002-AA/TC pone de relieve que, al momento de imponer tributos, el Estado deberá tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto obligado, haciendo énfasis en los activos netos, que son considerados para el TC como una manifestación de capacidad contributiva.

El fundamento 11 de la misma se sostiene de diversos autores para señalar que el principio de capacidad contributiva es la “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Por su parte el fundamento 12 establece que: “la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio

entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria (...).”

De estos últimos fundamentos se desprende que la capacidad económica y la capacidad contributiva son categorías diferentes, pues para determinar la segunda, el legislador debe haber observado la manifestación de riqueza considerándola como un hecho imponible. Es así como se puede establecer que la imposición de un tributo se encuentra íntimamente relacionada con la capacidad económica y, por consiguiente, con la contributiva. Solo de esta manera se puede garantizar el respeto de los derechos del contribuyente en aras de proteger su bienestar. De lo contrario, la actuación del Estado podría devenir en una serie de afectaciones a la vida del sujeto activo en diversos ámbitos, llámense educación, salud o vivienda.

Por todos los argumentos expuestos, se puede concluir que mediante esta sentencia el TC adopta una adecuada posición respecto al principio desarrollado, toda vez que establece criterios razonables para la determinación del IR, siendo su eje central la economía del sujeto llamado a contribuir. De esta manera, quien ostente riqueza económica; es decir, quien tenga más dinero, cumplirá en mayor medida con el deber de tributar; por el contrario, aquella persona que obtiene menos ingresos deberá contribuir en menor proporción, llegando incluso al punto de encontrarse exento de tributación.

2.4.2 Principio de igualdad

2.4.2.1 Definición. El principio de igualdad se encuentra regulado en nuestra Carta Magna, concretamente en el numeral 2 del artículo 2 donde se establece que: “Toda persona tiene derecho: (...) 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

En este numeral se establece una lista de causales de discriminación. Sin embargo, esta es enunciativa y no taxativa, lo cual se deduce del mismo texto, ya que además de establecer supuestos explícitos, añade la expresión “o de cualquier otra índole”, donde quedaría incluida aquí cualquier otra forma de discriminación⁷⁷.

Se puede observar que este principio es un derecho fundamental inherente a toda persona por el solo hecho de serlo, es decir, por solo ostentar la condición de ser humano; y a su vez, un principio regulador de todo el ordenamiento jurídico.

Según Huerta Guerrero, el contenido del principio de igualdad “implica que todas las personas deben ser tratadas en forma igual por parte del Estado. En consecuencia, todo trato diferente está prohibido. Este trato desigual de los iguales se conoce como discriminación”⁷⁸.

⁷⁷ Cfr. HUERTA, L. “El derecho a la igualdad”. *Pensamiento Constitucional*. 2005, Vol. 11, N° 11. p.311.

⁷⁸ Cfr. *Ibíd.*

Es posible inferir de la definición precedente que, en principio, en nuestro sistema jurídico está prohibido tratar a los individuos de manera diferente, toda vez que cuando esto se realice, estaremos ante una forma de discriminación, contraria al principio de igualdad.

Sin embargo, cabe precisar que no todo trato desigual es discriminatorio ya que la igualdad encuentra su excepción en la figura de la diferenciación. De esta manera, Francisco Fernández Segado establece que “es evidente que el principio de igualdad no impone que todos los destinatarios de las normas hayan de tener inexcusablemente idénticos derechos y obligaciones. Por el contrario, a situaciones distintas pueden acordarse situaciones jurídicas diferenciadoras”⁷⁹. No obstante, señala Víctor García que “el establecimiento de una diferenciación jurídica debe perseguir un resultado jurídico legítimo a la luz de la moral y los valores del derecho, así como el acreditamiento de una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad que la motiva”⁸⁰.

De lo citado podemos concluir lo siguiente: en el ordenamiento peruano, el principio de igualdad está constitucionalmente protegido⁸¹ porque este se desprende de una condición inherente al ser humano. Por ello, se establece que, como regla general, todo tipo de discriminación está prohibida en cualquiera de sus formas. Empero, esta premisa se aplica cuando las circunstancias de los sujetos son iguales, porque en caso de existir condiciones distintas estaríamos ante el supuesto de la diferenciación, el cual sí se encuentra permitido y consiste en tratar de forma desigual a los desiguales, siempre y cuando dicha desigualdad se sustente en criterios objetivos y razonables; y, esta sea proporcional a la finalidad que se persigue.

2.4.2.2 Principio de igualdad en materia tributaria. Por ser el principio de igualdad un principio constitucional, este debe estar presente en todas las materias pertenecientes al derecho. En lo relativo a derecho tributario, se puede definir como “la obligación de la norma tributaria de gravar igual a sujetos que tienen una misma situación económica”⁸².

Sin perjuicio de ello, el principio de igualdad tributaria se encuentra expresamente reconocido en el segundo párrafo del artículo 74⁸³ de la CP.

⁷⁹ FERNANDEZ, F. *El sistema constitucional español*. Madrid, Dykinson, 1992. Citado por GARCIA, V. “El derecho a la igualdad”. *Revista Institucional de la Academia de la Magistratura*. N° 08. Marzo, 2018. p. 116.

⁸⁰ GARCIA, V. “El derecho a la igualdad...” Ob. Cit. p. 117.

⁸¹ Artículo 2.2 de la Constitución Política del Perú.

⁸² PATÓN, G. “La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español”. *Colección doctrina tributaria y aduanera*. Segunda edición. Editorial SUNAT. 2012. p.44.

⁸³ Artículo 74 de la Constitución Política del Perú.- “(...) Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. (...)”.

Del texto constitucional se desprende que, si bien el Estado goza de potestad tributaria, esta debe ejercerse en pleno cumplimiento del principio de igualdad. A la luz de este principio se realiza una “graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos que, en caso de ostentarla, deberán cumplir con el deber de contribuir”⁸⁴.

Para Rodríguez Bereijo, será difícil hablar de igualdad en el reparto de la carga tributaria, si la ley, de un modo arbitrario y no razonable, trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos con relación a supuestos de hecho sustancialmente idénticos⁸⁵.

Sin embargo, como ya se ha señalado, en ocasiones el Estado puede otorgar un trato diferenciado siempre que esté justificado en razones objetivas. En esta línea, Landa Arroyo indica que “se debe tener en consideración que el Estado, a veces, conscientemente, promueve el trato diferenciado de un grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables –*affirmative action*-. Entendemos, que la finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la discriminación real en la que se encuentran a través de acciones concretas por parte del Estado”⁸⁶.

Es así como en materia tributaria el principio de igualdad prohíbe otorgar beneficios tributarios, así como también causar perjuicios a los contribuyentes, sin una previa justificación. Por tanto, para que se adopte una medida diferente, será necesario que exista un motivo razonable que la legitime y que además esta sea proporcional.

De la explicación que precede podemos constatar algo que ya había sido establecido, y es que, el principio de capacidad contributiva y el de igualdad se encuentran íntimamente relacionados.

En síntesis, el principio de igualdad en materia tributaria está recogido también constitucionalmente. En virtud de este, se deben imponer las mismas obligaciones tributarias a los sujetos que se encuentren en las mismas condiciones, atendiendo en cualquier caso a la capacidad contributiva de estos. Es decir, no será posible que el legislador establezca impuestos, contribuciones y/o tasas diferentes a sujetos que se encuentren en situaciones idénticas sin razón objetiva alguna.

⁸⁴ RUIZ, F. *Derecho Tributario...* Op. Cit., pp.138-139.

⁸⁵ Cfr. RODRÍGUEZ, A. “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *El sistema económico en la Constitución española*, Vol. 2, Editores: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, 1994. p.1321.

⁸⁶ LANDA, C. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. DANÓS, J. (Coord.). *Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Temas de derecho tributario y derecho público*. Palestra Editores. 2006. p.44.

2.4.2.3 Desarrollo jurisprudencial. El TC en la STC N.º 5970-2006-PA/TC, del 12 de noviembre de 2007, desarrolla el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria. Así, el fundamento 14 expone que “el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”.

Asimismo, el fundamento en mención señala que “no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribe todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera el principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables”.

El TC reconoce en el principio de igualdad una doble dimensión: “De un lado, como un principio rector de todo el ordenamiento jurídico del estado democrático de derecho, siendo un valor fundamental y una regla básica que éste debe garantizar y preservar. Y, de otro lado, como un derecho constitucional subjetivo, individualmente exigible, que confiere a toda persona el derecho de ser tratado con igualdad ante la ley y de no ser objeto de forma alguna de discriminación”⁸⁷.

El TC en el fundamento 15 de la referida sentencia continúa explicando que el derecho tiene como fin la búsqueda de una sociedad más equitativa, la cual se consigue mediante diversos mecanismos, erigiéndose la tributación como un instrumento fundamental porque a través de ella todo ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para que esta sea redistribuida en mejores servicios. Así, el Estado, en virtud de su potestad tributaria, ordena la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios entre ciudadanos; siendo este, prima facie, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación. Así, en palabras de Uckmar⁸⁸, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) en sentido jurídico, que supone la paridad o

⁸⁷ EGUIGUREN, F. “Principio de igualdad y derecho a la no discriminación”. *Revista Ius Et Veritas*. N° 15, año 1997. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. p.63.

⁸⁸ UCKMAR, V. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Ed. Temis, Bogotá, 2002. p.59.

generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) en sentido económico, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar.

De nuevo se pone énfasis en la relación entre el principio de igualdad y de capacidad contributiva, puesto que, el Tribunal, al señalar la doble acepción del principio de igualdad: en su sentido jurídico y económico; es en este último donde evidencia que el Estado para determinar cuánto tributa cada persona, deberá primero observar su capacidad económica.

Por otro lado, el TC también es claro al precisar que la CP reconoce la potestad tributaria del Estado y que, si bien ostenta el poder en esta materia, ello no significa que se erija como arbitrario, sino que debe respetar ciertos límites. De esta manera, el fundamento 16 dispone que, si bien el artículo 74 de la CP otorga potestad tributaria para crear y exonerar tributos, esto se debe hacer siempre con observancia al principio de igualdad y a los derechos fundamentales, entre otros.

La conclusión de lo expuesto es que para que el Estado determine la aplicación de ciertos tributos, como el IR, deberá hacerlo con pleno respeto a los derechos fundamentales y al principio de igualdad.

En una oportunidad anterior a la expuesta, en la STC N.º 0029-2004-AI/TC, el TC también se ha pronunciado en su fundamento 46 al respecto: “De ahí que la Constitución establezca, como uno de los límites expresos a la potestad legislativo-tributaria del Estado, el respeto al principio de igualdad. Sobre el particular, debe tenerse presente que la potestad tributaria del Estado tiene como objetivo primordial el aseguramiento de la consecución de uno de sus deberes primordiales, cual es la promoción del bienestar general, que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo equilibrado de la Nación, elemento primordial del Estado social de derecho. En tal medida, cuando la Norma Fundamental exige al legislador el **respeto al principio de igualdad** al momento de regular los tributos, lo que en buena cuenta le exige es que no pretenda alcanzar el desarrollo equilibrado, desconociendo -en signo claro de incongruencia y arbitrariedad- el desequilibrio económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo”. (El resaltado es nuestro)

Siguiendo la misma línea, Bravo Cucci advierte que el principio de capacidad contributiva tiene su correlato con el principio de igualdad. Así, indica que el principio de igualdad tributaria no puede operar sin el de capacidad contributiva, toda vez que el legislador se encuentra obligado a observar en estricto la capacidad de contribuir de las personas; y, el

órgano jurisdiccional a controlar su efectividad, en virtud del poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos⁸⁹.

Por todo lo expuesto, se puede afirmar que, si bien el principio de capacidad contributiva no se encuentra explícitamente en la CP, si se encuentra justificado el porqué de su importancia ya que el Estado al imponer un tributo debe atender a la posibilidad con la que cuenta el sujeto activo para contribuir. Por su parte, el principio de igualdad sí está señalado de forma explícita en la CP, tanto de manera general en el artículo 2.2, como concretamente en el ámbito tributario en el artículo 74 de la misma. Este puede definirse sucintamente como la obligación que tiene el Estado para no realizar ningún tipo de trato diferenciado cuando las circunstancias son iguales entre los contribuyentes.

Por último, es importante resaltar que ambos criterios deben ser tomados en consideración por el Estado al momento de establecer un tributo. De lo contrario, el aplicar un mismo tributo a personas que tienen niveles económicos desiguales, implicaría el “enriquecimiento” de algunos y el “empobrecimiento” de otros, lo cual podría incluso atentar contra la vida y subsistencia propia de la persona.

2.5 Conflicto entre el artículo 54 literal g) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad

El artículo 54 literal g) del TUO de la LIR recoge una imposición tributaria del 30 %, monto con el que deberán contribuir todos los sujetos no domiciliados en nuestro país en función a sus rentas de trabajo, ya sean peruanos que adquieren la residencia en otro país, o extranjeros sin domicilio permanente en el Perú.

Con base en esta premisa, y según los principios explicados, es que nos cuestionamos, en primer lugar, el por qué, por un lado, se predica el principio de capacidad contributiva como uno de los pilares en materia tributaria; y por otro, se recoge legislativamente un tributo fijo e invariable, que no atiende a la aptitud económica del contribuyente no domiciliado. En segundo lugar, por qué si se predica la igualdad de manera explícita en nuestro ordenamiento, se ha impuesto una contribución mucho más gravosa al sujeto no domiciliado por el solo hecho de venir del exterior.

Como se expuso con anterioridad, el principio de capacidad contributiva puede definirse como la capacidad que tiene un sujeto para ayudar con el sostenimiento de las cargas del Estado.

⁸⁹ BRAVO, J. “Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva”. *Revista virtual Ita Ius Esto*. Editada por los alumnos de la facultad de Derecho de la Universidad de Piura. Página IIE., <http://www.itaiusesto.com/breves-reflexiones-sobre-el-desarrollo-jurisprudencial-del-principio-de-capacidad-contributiva/>, visto el 08 de noviembre de 2016.

Dicho principio, si bien no se encuentra expresamente recogido en texto alguno, está presente de manera implícita y debe ser aplicado.

Al analizar el capítulo relativo a las tasas del impuesto del TUO de la LIR⁹⁰, se observa que para los domiciliados las tasas son efectivamente progresivas, atendiendo a las UIT que estos generen. La Ley lo recoge de esta manera al señalar, expresamente, que se aplica una “escala progresiva acumulativa”. Así, la tabla comienza con los sujetos que generan rentas de hasta 5 UIT, los cuales tributan con el 8 %. Le siguen los que perciben entre 5 a 20 UIT que están afectos al 14 %. En un tercer grupo, se encuentran los domiciliados que producen de 20 a 35 UIT, que aportarán un 17 %. Posteriormente, los que perciben de entre 35 a 45 UIT, deberán pagar un 20 %. Por último, se encuentran los sujetos afectos a la mayor tasa, específicamente un 30 % sobre sus rentas, los cuales son los que perciben más de 45 UIT al año.

Se desprende que, para los sujetos domiciliados en el Perú, la LIR toma en consideración el principio de capacidad contributiva porque atiende a la capacidad económica del sujeto llamado a contribuir al momento de imponer un porcentaje determinado. De esta manera, los que menos perciben contribuirán en un menor porcentaje, y viceversa. A manera de ejemplo, se puede mencionar el último supuesto referido a los sujetos que generan una renta superior a las 45 UIT. Cabe precisar que, teniendo en cuenta que la UIT actualmente asciende a 4,400 soles⁹¹, generar más de 45 UIT significa contar con unos ingresos que ascienden a 198,000 soles anuales o 16,500 soles mensuales. En este supuesto, el sujeto activo contribuirá con el mayor porcentaje que asciende al 30 %. Somos de la opinión que en el caso concreto está justificada la imposición tributaria toda vez que una persona que genera tal cantidad de renta tendrá suficiente solvencia para cubrir servicios básicos como salud, educación y vivienda, aún después de pagado el impuesto.

Cuando se analiza, en cambio, el artículo relativo a los sujetos no domiciliados⁹² se advierte que la Ley no establece el concepto de “escala progresiva acumulativa”, sino que alude a una tabla de tasas fijas para los diferentes impuestos. Estas tasas en algunas ocasiones coinciden con el tratamiento que se les brinda a los sujetos domiciliados, y en otras no.

Así, un caso en el que coinciden es el inciso b) del artículo 54 del TUO de la LIR, en el que se establece el porcentaje del 5 % para las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles. Bastará que opere el hecho imponible para que el sujeto, domiciliado o no, se encuentre obligado a pagar este 5 %. Sin embargo, cuando se observan otros supuestos,

⁹⁰ Artículo 53 del TUO de la LIR.

⁹¹ Decreto Supremo N° 392-2020-EF, publicado en el Peruano el 08 de marzo de 2021.

⁹² Artículo 54 del TUO de la LIR.

como el inciso g), que ocupa el presente trabajo, se hace visible que el tratamiento para los no domiciliados no es el mismo. En lo concerniente a las rentas de trabajo, el trabajador no domiciliado, en cualquier caso, independientemente de la renta generada, estará expuesto al porcentaje más alto de contribución para los domiciliados, el cual asciende al 30 %. Cabe precisar que, esto sucederá tanto en las rentas de cuarta como de quinta categoría. No obstante, esta investigación se centra en las últimas, ya que al tratarse de rentas derivadas de trabajo dependiente tienden a una mejor ejemplificación y comprobación en la realidad.

De esta forma, José A. Castillo establece que: “La tasa efectiva aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales será siempre menor que la tasa única aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales no domiciliadas, fijada en 30 %. A medida que las rentas de la persona natural domiciliada sean mayores, la tasa efectiva se acercará más al 30 %, pero matemáticamente nunca llegará a ese límite máximo”⁹³. Para comprender esto, a modo de ejemplo el mismo autor señala “(...) mientras que el impuesto por pagar de un individuo domiciliado cuyos ingresos anuales gravados (vamos a asumir que dichos ingresos son exclusivamente de quinta categoría, es decir, percibidos por su trabajo en relación de dependencia) ascendentes a S/. 300,000 será de S/. 60,420, es decir, 20.14% de sus ingresos anuales gravados; el impuesto de cargo de un individuo no domiciliado por los mismos ingresos anuales gravables en el Perú será de S/. 90,000, es decir, el 30% de los citados ingresos”⁹⁴.

La única explicación aparente que encontramos para dicha imposición es que al fijar el impuesto se ha buscado favorecer únicamente aspectos económicos y presupuestales, dirigidos a captar la mayor cantidad de recursos públicos sin tener en cuenta la condición del contribuyente; pero siguiendo la línea de García Bueno, “nunca, sin embargo, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva. Las urgencias presupuestarias, por tanto, no pueden primar sobre los preceptos constitucionales. Una reforma fiscal integral no se debe limitar a buscar una fórmula milagrosa que permita captar mayores ingresos”⁹⁵.

Por todo lo mencionado, consideramos que este artículo colisiona profundamente con el principio de capacidad contributiva al no prever las circunstancias económicas del sujeto no domiciliado y encontrarse este, en cualquier caso, obligado a contribuir con una tasa del 30 % sobre sus rentas de trabajo.

⁹³ CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú...” Ob. Cit. p.38.

⁹⁴ *Ibíd.*

⁹⁵ GARCÍA, M. “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial...” Ob. Cit. p.47.

Con relación al principio de igualdad, cabe cuestionarse por qué a los sujetos no domiciliados se les impone una condición diferente y mucho más gravosa que a los domiciliados.

Cierto es que tratar de manera desigual no constituye, *de facto*, discriminación ya que en nuestro país se prevé la diferenciación, la cual está justificada, según Cesar Landa, “cuando la medida de trato desigual se da en causas de necesidad, idoneidad y proporcionalidad”⁹⁶. Es decir, lo que se desprende del principio de igualdad es que nadie puede ser tratado de manera diferente cuando las circunstancias son iguales, y, en concreto, en el ámbito tributario al momento de imponer tributos se debe respetar ese principio.

No obstante, en el supuesto materia de análisis, el trato a los sujetos no domiciliados es diferente y más perjudicial, debido a que, a pesar de estar ante la misma circunstancia, en este caso, generar rentas de trabajo, tributan en mayor proporción por la única razón de proceder del exterior, es decir, por una razón de origen, hecho explícitamente proscrito⁹⁷.

En esta línea, la STC N.º 0029-2004-AI/TC ha señalado que el artículo 2.2 de la CP “no implica el derecho a un tratamiento ‘uniforme’, esto es, no supone un principio de protección frente al trato diferenciado, sino, tan solo, frente al discriminatorio, entendido este como aquel juicio de distinción que no se sustenta en base razonable, objetiva y concretamente verificable. Dicho de otro modo, desde la perspectiva de quien se considera afectado en su derecho a la igualdad ‘en la ley’, no basta alegar la existencia de una determinada circunstancia que lo asemeja a quien pretende utilizar como término de comparación, sino que es necesario incidir en la ausencia de un criterio razonable que permita diferenciarlos en atención a la materia que es regulada por la norma; y, desde la perspectiva de quien considera legítima una determinada diferenciación legal, no bastará incidir en un criterio accesorio o inocuo de distinción, sino en la existencia de una diferencia objetiva y esencial a la luz de la materia regulada por la norma.

A partir del fundamento jurisprudencial, es evidente que el supuesto que se está analizando es una forma de discriminación únicamente por razón de origen y no basándose en criterios objetivos, que es el único supuesto en el que cabría la diferenciación. Sumado a ello, el porcentaje por el que tributan los sujetos extranjeros no domiciliados tampoco es razonable, debido a que lo razonable, según la lógica, se encuentra en el punto medio, y en este caso se ha optado por imponer la tasa más elevada del 30 %.

⁹⁶ LANDA, C. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. DANÓS, J. (Coord.). *Libro homenaje a Armando Zolezzi...* Ob. Cit. p.8.

⁹⁷ Artículo 2.2 de la Constitución Política del Perú.

Ante ello, se podría refutar que no existe tal discriminación, y, por ende, vulneración al principio de igualdad, ya que no solo los extranjeros son sujetos no domiciliados, sino también los peruanos que se han ausentado del país por más de 183 días o han adquirido la residencia en otro país. En este sentido, aparentemente no existiría vulneración debido a que un peruano también podría llegar a adquirir la condición de no domiciliado y tributar con la misma tasa del 30 % sobre sus rentas. Sin embargo, consideramos que el supuesto para el caso del peruano que pierde la nacionalidad y el extranjero que arriba al Perú no es el mismo.

La situación del extranjero es más gravosa ya que a este se le impone un plazo legal para adquirir la calidad de domiciliado. Un ciudadano extranjero según la Ley, siempre, por mucha intención de permanencia que pueda demostrar, tendrá que esperar el plazo de “183 días” para adquirir la condición de domiciliado y pasar a tributar atendiendo al principio de capacidad contributiva en función a su capacidad económica. En cambio, el artículo 7 del TUO de la LIR señala que: “Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recuperarán 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”. Es decir, a un peruano, según el artículo mencionado, no se le impone plazo de ningún tipo. No obstante, se analizará posteriormente que la Administración Tributaria ha cometido otra afectación también en este supuesto.

Al buscar las razones por las cuales esto ha sido así estipulado, pensamos que en nuestro país se ha considerado que el supuesto de venir de fuera es un hecho revelador de riqueza, pero esto no se puede presumir ya que en múltiples ocasiones los extranjeros que arriban a nuestro territorio son personas que en su país no cuentan con los recursos suficientes y se han visto obligados a migrar. Este supuesto está muy presente en la actualidad, por ejemplo, en el caso de los migrantes venezolanos. Según la Agencia de la ONU para los Refugiados (ACNUR), “el número de venezolanos que abandonaron su país ha alcanzado los cuatro millones”, siendo los países latinoamericanos los que acogen a la gran mayoría, encontrándose el Perú en segundo lugar con 768,000 migrantes venezolanos hasta junio de 2019, cifra que definitivamente ha aumentado. Por tanto, es posible comprobar que poco o nada se relaciona el hecho de venir de fuera con ostentar capacidad económica.

Para sintetizar lo expuesto, concluimos en principio que el artículo 54 inciso g) del TUO de la LIR efectivamente atenta contra el principio de capacidad contributiva porque no atiende a una escala progresiva acumulativa, sino que impone una única tasa del 30 % a los sujetos no domiciliados. Asimismo, el artículo va en contra del principio de igualdad, debido a que se trata de manera desigual a los domiciliados y a los no domiciliados. Incluso, dentro de los no

domiciliados se observa que los peruanos siempre tendrán una ventaja sobre los extranjeros a pesar de encontrarse en iguales circunstancias. Por ello, se puede afirmar una vulneración al principio de igualdad en general, y en materia tributaria en concreto, ya que se hace una diferenciación en perjuicio del extranjero únicamente por razón de origen.

2.6 Las no deducciones de las 7 y 3 Unidades Impositivas Tributarias

Como se ha señalado a lo largo de los apartados anteriores, es innegable que la imposición de la tasa fija del 30 % contenida en el artículo 54 literal g) del TUO de la LIR contraviene los principios de capacidad contributiva y de igualdad en materia tributaria; sin embargo, al continuar analizando el régimen tributario de los sujetos no domiciliados, se constata que esta no es la única vulneración, sino que además existen otras formas de discriminación cuya razón de ser no es del todo clara. En este apartado se expondrá lo relativo a la deducción de las 7 y 3 UIT de las que no gozan los sujetos no domiciliados.

El TUO de la LIR, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1258, recoge en su artículo 46 que: “De las rentas de cuarta y quinta categorías podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias”. Sin embargo, esta no es la única deducción que la norma establece, ya que según el mismo artículo también se tiene derecho a deducir de manera adicional como gasto, hasta el límite de 3 UIT, los importes pagados durante el ejercicio 2021 por los siguientes conceptos: arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles; gastos en hoteles, restaurantes y bares; honorarios profesionales de médicos y odontólogos; aportes al EsSalud por trabajadores del hogar; determinados servicios de turismo y artesanales; y otros de cuarta categoría.

De esta manera, el Decreto Supremo N.º 033-2017-EF en su artículo 2 dispone la modificación del artículo 26 del Reglamento del TUO de la LIR señalando que: “La deducción anual del monto fijo de siete (7) UIT a que se refiere el primer párrafo del artículo 46º de la Ley, así como la deducción adicional del monto que corresponda a los gastos a que se refiere el penúltimo párrafo del citado artículo se efectuará hasta el límite de las rentas netas de cuarta y quinta categorías percibidas”. A su vez, la misma norma incorpora el artículo 26-A que recoge las condiciones para la deducción adicional de gastos de la renta de cuarta y quinta categoría.

En definitiva, los contribuyentes para el año 2021 tienen derecho a deducir S/ 30,800.00 de sus ingresos anuales, así como S/ 13,200.00 por los gastos adicionales señalados. No obstante, dichas prerrogativas son únicamente otorgadas a los sujetos domiciliados.

Como se observa de la tabla ilustrativa, las personas naturales domiciliadas que no realizan actividad empresarial poseen la siguiente estructura, la cual consta de distintas deducciones y tasas.

Tabla 4*Deducciones y Tasas en los diferentes tipos de Renta*

| TIPO DE RENTA | CATEGORÍA | DEDUCCIONES | TASAS |
|------------------------------------|--|--|--|
| RENTAS DE CAPITAL | Primera Categoría Por alquiler de bienes | - 20 % de la renta bruta. | 6.25 % de la renta neta |
| | Segunda Categoría Solo la ganancia de capital originada por la venta de acciones y otros valores mobiliarios | - 20 % de la renta bruta - Pérdida de capital originadas por la transferencia de valores mobiliarios. | 6.25 % de la renta neta |
| RENTAS DE TRABAJO | Cuarta y Cuarta + Quinta Categoría Por rentas de trabajo independiente o cuando se combinan con el trabajo dependiente | - 20 % de la renta bruta de cuarta categoría. - 7 UIT sobre la suma de la renta neta de cuarta y la renta bruta de quinta categoría. - Hasta 3 UIT debidamente sustentadas y bancarizadas. | 8 %, 14 %, 17 %, 20 % y 30 % de la renta neta de cuarta y/o quinta |
| RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA | Rentas no empresariales obtenidas en el extranjero Se suman a las rentas netas del trabajo solo si el resultado neto es positivo (Determinación Anual) | - Deducción de gastos sobre base real (efectivamente realizados). | 8 %, 14 %, 17 %, 20 % y 30 % |
| | Renta proveniente de transferencia de valores mobiliarios Se suman a la renta neta de segunda categoría (Determinación Anual) | - Deducción de gastos sobre base real (efectivamente realizados). | 6.25 % |

Fuente: Elaboración propia en base a Cartilla de Instrucciones: Rentas de Personas Naturales SUNAT.

Empero, de la deducción de las 7 UIT y los demás beneficios, no gozan las personas no domiciliadas, pues de una lectura e interpretación del artículo 76 del TUO de la LIR⁹⁸, se entiende que la renta neta de este tipo de contribuyentes es la totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría.

La norma hace referencia a “renta neta”, que estará dada por la diferencia existente entre la renta bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo permitido por la Ley⁹⁹. Sin embargo, la propia norma señala que la renta neta en caso de los no domiciliados comprende la totalidad de los importes pagados al trabajador, sin señalar deducción alguna, por lo que finalmente se trataría de renta bruta sin aplicar descuentos.

⁹⁸ Artículo 76 del TUO de la LIR.- “Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esta ley, según sea el caso. (...) Para los efectos de la retención establecida en este artículo, se consideraran rentas netas, sin admitir prueba en contrario: (...) f) La totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría.”.

⁹⁹ Artículo 37 del TUO de la LIR.

Es por ello por lo que un trabajador no domiciliado que tenga el mismo ingreso que uno domiciliado, tributa con la tasa única del 30 %, a diferencia de este último que cuenta con tasas de imposición menores por tratarse de tasas progresivas. Para agravar más la situación, tampoco cuentan con el descuento de las 7 UIT ni de las 3 UIT adicionales por sustentación de gastos. Por ende, “resulta pues, atractivo para las personas naturales no domiciliadas con ingresos exclusivamente derivados de su relación laboral de dependencia en el Perú, el optar por ser considerado domiciliado para efectos tributarios”¹⁰⁰.

Sin perjuicio de lo expuesto, y como ya se mencionó en líneas anteriores, se podría pensar que, en principio, no existe discriminación debido a que el impuesto recae también sobre sujetos no domiciliados de nacionalidad peruana, quienes tampoco gozarían de los beneficios señalados. Sin embargo, lo cierto es que estos pueden recuperar la condición de domiciliado con el simple hecho de retornar al país, a diferencia de los extranjeros no domiciliados, que para ello requerirán obligatoriamente que haya transcurrido el plazo de 183 días, considerándose recién sujetos domiciliados en el siguiente ejercicio gravable.

Por tanto, la no deducción de las 7 UIT, además de las 3 UIT adicionales, para los sujetos no domiciliados extranjeros constituye un tratamiento injusto porque es evidente que no le bastó al legislador aplicar la tasa única del 30 % -la mayor en la escala progresiva para los sujetos domiciliados-, sino que tampoco permitió el acceso a un descuento sobre sus rentas. En ese sentido, en el supuesto caso de que la remuneración que se paga al trabajador no domiciliado extranjero sea la mínima vital, es decir, S/ 930.00, se le deberá retener por concepto de IR la suma de S/ 279.00, quedando con un saldo a favor de tan solo S/ 651.00 para solventar sus necesidades básicas, suma que de ninguna manera podría permitir alcanzar un nivel de vida adecuado en el Perú.

2.7 El engañoso plazo de 183 días para adquirir la condición de domiciliado

En este acápite, el objetivo principal es hacer notar que, a pesar de que la LIR en su artículo 7 establece plazos para adquirir o perder la condición de domiciliados, estos, en la práctica se dan de manera distinta por los siguientes motivos.

Ya se ha analizado que tanto extranjeros como nacionales peruanos pueden ser considerados no domiciliados. Sin embargo, a los primeros se les impone un plazo obligatorio de 183 días para adquirir la condición de domiciliados, mientras que los segundos siempre lo serán cuando estén en el Perú, toda vez que solo pierden dicha condición al ausentarse 183 días

¹⁰⁰ CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú...” Ob. Cit. p.43.

o al ser residentes en otro país. En cualquier caso, la Ley establece que a su retorno podrán recuperar *ipso facto* dicha condición.

No obstante, al analizar el supuesto de los extranjeros que ingresan a territorio nacional se puede observar que, en realidad, el plazo de 183 que dice la LIR, en la práctica podrá ser hasta de un año ya que en el artículo 8 del mismo texto normativo se señala que “las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada **ejercicio gravable**, juzgada con arreglo a lo dispuesto en el artículo precedente. **Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente**, salvo en el caso en que cumpliendo con los requisitos del segundo párrafo del artículo anterior, la condición de domiciliado se perderá al salir del país, mientras que a los peruanos que hubieran perdido dicha condición, les bastará, según la Ley ingresar nuevamente al país”. (El resaltado es nuestro).

En relación con ello, el artículo 57 del TUO de la LIR dispone que el ejercicio gravable empieza el primero de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Entonces, si un extranjero llega al Perú en el mes de febrero del año 2021, este debería adquirir, en principio, la condición de domiciliado, seis meses después de su llegada atendiendo al cómputo del plazo de los 183 días¹⁰¹, es decir, en agosto del mismo año. Sin embargo, en la práctica esto no es así, puesto que con base en el artículo 8, deberá esperar al ejercicio gravable siguiente y será recién en enero de 2022 que se producirá el cambio de condición. Por ello, en los meses que transcurrieron desde agosto de 2021 hasta enero de 2022, el sujeto continuará contribuyendo como no domiciliado y pagando por sus rentas un importe del 30 %.

En lo que respecta al supuesto del nacional peruano que perdió la condición de domiciliado, bien porque se ausentó 183 días o bien porque adquirió la residencia en otro país, el segundo párrafo del artículo 7 del TUO de la LIR es claro al señalar 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”. No obstante, el informe N.º 098-2016-SUNAT/5D0000 de la SUNAT precisa que “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 período cualquiera de 12 meses, no pueden considerarse como sujetos domiciliados

¹⁰¹ Artículo 7 del TUO de la LIR.

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”. En este sentido, coincidimos con Vanessa Masalías cuando dice 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”¹⁰², ya que la Ley es determinante al establecer la regla general para recobrar la condición de domiciliado.

Por todo lo expuesto consideramos que el tratamiento tributario a los sujetos no domiciliados está lleno de lagunas y contradicciones. Ante esto, será necesario reglamentar todos los diferentes supuestos para asegurar que se cumplan efectivamente los plazos establecidos.

2.8 Otras limitaciones para el caso de trabajadores extranjeros

Para el caso de los trabajadores extranjeros existen otras limitaciones relativas a su contratación, las cuales se encuentran recogidas en el Decreto Legislativo N.º 689 mediante el cual se aprueba la Ley para la Contratación de Trabajadores Extranjeros.

El artículo 1 dispone que “los empleadores, cualquiera fuere su actividad o nacionalidad, darán preferencia a la contratación de trabajadores nacionales”. Posteriormente, el artículo 4 establece que “las empresas nacionales o extranjeras podrán contratar personal extranjero en una proporción de hasta el 20% del número total de sus servidores, empleados y obreros. Sus remuneraciones no podrán exceder del 30% del total de la planilla de sueldos y salarios”. Se desprende de estos dos artículos que las empresas deben preferir la contratación de nacionales, y que el 80 % del personal y el 70 % del total de pago de planillas deben estar asegurados para los mismos. La propia norma en su exposición de motivos justifica la preferencia de la contratación nacional¹⁰³.

Sin embargo, cabe destacar que fue la Constitución de 1979, aprobada por Fernando Belaunde Terry la que mencionó en su artículo 42 que se debe señalar por Ley la proporción

¹⁰² MASALÍAS, V. “La recuperación del domicilio por un peruano”. *Agnitio* (Blog), <http://agnitio.pe/2017/04/06/la-recuperacion-del-domicilio-por-un-peruano/>, visto el 27 de octubre de 2021.

¹⁰³ **Decreto Legislativo N° 689, Ley para la contratación de trabajadores extranjeros.** La misma que señala: “Que, de conformidad con el artículo 42 de la Constitución Política del Perú se debe señalar por ley la proporción preferente que corresponde a los trabajadores nacionales, tanto en el número como en el monto total de remuneraciones de la empresa, según el caso; Que, esta preferencia a la contratación de personal nacional disponible en el país y en el extranjero, de realizar sin descuidar la contratación de personal extranjero para labores técnicas, gerenciales u otras especialidades que signifiquen transferencia de tecnología y creación de nuevos puestos de trabajo. Que, es necesario flexibilizar la contratación de personal extranjero y reducir los costos para estimular el desarrollo de la inversión privada en los diversos sectores productivos y de servicios, con criterio descentralista, que signifiquen la creación de nuevos puestos de trabajo para personal nacional.”.

preferente que corresponde a los trabajadores nacionales tanto en el número como en remuneraciones de la empresa. A diferencia de su antecesora, la CP actual no estipula lo señalado, sino que recoge expresamente el derecho a la igualdad y el principio de no discriminación, y, en principio, no diferencia entre nacionales y extranjeros. Es decir, en la actualidad “(...) se posibilita el acceso al trabajo sin preferencias por tener la nacionalidad peruana”¹⁰⁴.

Se puede sostener que lo que la Ley buscó fue regular la contratación nacional, tomando en consideración a los extranjeros. Para ello, impuso dos limitaciones cuantitativas a las empresas al momento de contratar a no nacionales. La primera, en cuanto al número de personal; y la segunda, en cuanto al monto de las remuneraciones. Empero, estas limitaciones se debieron a que el Estado, según el texto constitucional, buscaba promover y garantizar la contratación de los ciudadanos peruanos. No obstante, esto colisiona hoy en día con el principio de igualdad y no discriminación, ambos contemplados en la Carta Magna de 1993.

Entonces, si según el artículo 2.2 de la CP se promueve que nadie puede ser discriminado por razón de origen, ¿por qué estas restricciones a los extranjeros se han mantenido en el tiempo? Estos, al momento de llegar al Perú se encontrarán con muchos obstáculos en comparación a los nacionales. En primer lugar, los extranjeros deberán preocuparse por conseguir un puesto de trabajo dentro de tan solo un 20 % de posibilidades. En segundo lugar, sus remuneraciones estarán supeditadas al límite del 30 % de las planillas del empleador. Pero, además, si es que lograrán adentrarse al mundo laboral, independientemente de las rentas de trabajo que generen, siempre estarán sujetos a un impuesto sobre sus rentas del 30 %. Al buscar los motivos para las limitaciones contenidas en la Ley de Contratación Extranjera, el Estado peruano podría alegar que debe preferir la contratación del nacional y que cada plaza que ocupe un extranjero será una opción menos para el ciudadano peruano. Ante ello, sostenemos nuevamente que, si bien el Estado debe velar en primera línea por sus nacionales, en nuestro ordenamiento jurídico se recoge expresamente el principio de igualdad y no discriminación. Prueba de ello, es la propia Constitución, pero además otras leyes nacionales, e incluso de rango internacional.

En el ámbito nacional, el Decreto Legislativo N.º 1236 de Migraciones establece en su artículo I el principio de libre tránsito mediante el cual el Estado “promueve una migración segura y defiende la libertad de tránsito internacional”. Asimismo, el artículo III recoge el principio de respeto a los derechos fundamentales por el que “garantiza al extranjero el respeto

¹⁰⁴ VALDIVIA, J. “Contratación de Trabajadores Extranjeros en el Régimen Laboral Especial regulado por el Decreto Legislativo N° 1057”. *Gestión Pública y Desarrollo*. Lima, N° 68. 2013.

por sus derechos fundamentales conforme a lo previsto en el marco normativo vigente”. Además, el artículo IV establece el principio de integración de los migrantes. Y, por último, el artículo VI estipula la no discriminación.

En virtud de ello, se observa que la Ley acepta la llegada de los migrantes al Perú y asegura el respeto por sus derechos fundamentales entre los cuales está incluido el derecho a la igualdad y a no ser discriminado debido a origen o raza. No obstante, se advierte que, en la práctica, tanto en el ámbito laboral como en el ámbito tributario, estos se han vulnerado.

En el ámbito internacional existen diversos tratados los cuales el Perú ha ratificado y de los cuales es parte actualmente. A manera de ejemplo, citaremos el Convenio relativo a la discriminación en materia de empleo y ocupación (Convenio N.º 111) de la OIT¹⁰⁵, el cual busca eliminar todo tipo de discriminación en el ámbito laboral. También, el Protocolo de San Salvador¹⁰⁶ que tiene como finalidad que el trabajo se realice de manera justa y equitativa. Por su parte, la Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores migratorios y de sus familiares¹⁰⁷, promueve el respeto de los derechos fundamentales tanto del extranjero como de sus familiares.

Con relación al objeto de nuestro análisis, cabe precisar que cuando hablamos de la imposición tributaria contenida en el artículo 54 literal g) se ha dejado en evidencia que no existe justificación alguna, más que un apremio por parte del Estado de generar riquezas. Aquí, no se puede alegar un perjuicio en el nacional peruano, ya que a este poco o nada le afecta si el no domiciliado contribuye con un 7, 14, 21 o 30 % sobre sus rentas. A lo mucho, podría incidir de manera indirecta dado que el país se beneficia al tener mayor cantidad de dinero para el sostenimiento de las cargas públicas. No obstante, como referimos anteriormente y citando a García Bueno, “nunca, sin embargo, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva”¹⁰⁸.

En conclusión, las limitaciones que sufren los trabajadores extranjeros vulneran derechos fundamentales, lo cual atenta contra la CP y otras normas nacionales e internacionales puesto que las restricciones que se les imponen, tanto laborales como tributarias, son sumamente gravosas.

¹⁰⁵ Ratificado por el Perú el 10 de agosto de 1970.

¹⁰⁶ Aprobado el 28 de abril de 1995.

¹⁰⁷ Ratificada el 10 de septiembre del 2005, que entra en vigencia el 01 de enero del 2006.

¹⁰⁸ GARCÍA, M. “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial...” Ob. Cit. pp.39-40.

2.9 Casos prácticos

En este apartado se explicarán dos ejemplos para comprender cómo repercute en los sujetos no domiciliados, los extranjeros, el artículo 54 literal g) del TUO de la LIR.

2.9.1 *Supuesto relativo a los sujetos domiciliados*

La SUNAT¹⁰⁹, para el año 2021 estableció que las personas que reciban rentas de cuarta y/o quinta categoría y que deduzcan gastos por alquileres, deberán presentar declaración jurada anual. Los gastos deducibles son los que se generan por determinados consumos o servicios que la norma permite descontar de los ingresos obtenidos, generando que el impuesto disminuya.

En ese caso, un trabajador se encuentra obligado a presentar la declaración jurada anual ante SUNAT, para lo cual deberá determinar el impuesto de la siguiente manera:

Primero, el contribuyente deberá sumar sus ingresos totales del año y descontarle 7 UIT¹¹⁰. En el supuesto que haya recibido ingresos por un total de S/ 38,000.00 durante todo el año 2020 por rentas de quinta categoría dependiente, deberá descontar 7 UIT, esto es S/ 30,800.00, lo que dará como resultado la suma de S/ 7,200.00.

Segundo, en caso el trabajador tenga, deberá descontar el monto de los gastos deducibles para personas naturales del año (máximo 3 UIT)¹¹¹. Siendo S/ 6,000.00 el 30 % del total de alquileres pagados durante el año, este monto se restará al saldo que obtuvo en un principio, lo cual arrojará la suma de S/ 1,200.00.

Tercero, el trabajador tendrá que aplicar la tasa del impuesto por cada tramo de ingresos:

Tabla 5

Tasa de impuestos según tramo de ingresos

| TASA DE IMPUESTOS SEGÚN TRAMO DE INGRESOS | | |
|---|----------------|------|
| 1er Tramo | De 0 – 5 UIT | 8 % |
| 2do Tramo | De 5 – 20 UIT | 14 % |
| 3er Tramo | De 20 – 35 UIT | 17 % |
| 4to Tramo | De 35 – 45 UIT | 20 % |
| 5to Tramo | Más de 45 UIT | 30 % |

Fuente: Elaboración propia a partir de información de SUNAT.

En este ejemplo, como el "monto base", es de S/ 1,200.00, el impuesto está dentro del primer tramo al ser menor a 5 UIT. Por tanto, el trabajador debe aplicar la tasa del 8 % sobre S/ 1,200.00, lo que daría como resultado un monto ascendente a S/ 96.00.

¹⁰⁹ *Calcular el impuesto a la renta de quinta categoría.* En: Gob.pe, Plataforma digital única del Estado Peruano, <https://www.gob.pe/7319-superintendencia-nacional-de-aduanas-y-de-administracion-tributaria-calculador-el-impuesto-de-quinta-categoria>, visto el 30 de noviembre de 2021.

¹¹⁰ Decreto legislativo 1258 que modifica el TUO de la LIR.

¹¹¹ *Ibíd.*

Por último, el trabajador deberá descontar las retenciones que su empleador realizó durante el año, que asciende a S/ 2,000.00. De la diferencia entre S/ 96.00 y S/ 2,000.00 da como resultado S/ 1,904.00, el cual constituye un saldo a favor del trabajador.

Como se observa, las retenciones del año resultaron mayores al impuesto a pagar, motivo por el cual existe un monto o saldo a favor del contribuyente, el mismo que será devuelto por la SUNAT cuando se presente la declaración jurada anual y la solicitud de devolución correspondiente.

Ahora, si el trabajador ganara mucho más dinero al año; es decir, si el "monto base" fuera mayor, se tendrá que calcular el impuesto por cada tramo, para luego sumar los mismos y así obtener el total. De ello, se puede apreciar que el Estado ha establecido el ajuste de la carga tributaria en función del nivel económico del contribuyente. Se puede advertir del ejemplo, tomando en consideración la tabla que establece los tramos y tasas, que el legislador sí ha cumplido con reconocer el principio de capacidad contributiva, toda vez, que dependerá de las UIT percibidas la alícuota a pagar.

2.9.2 *Supuesto relativo a los no domiciliados*

De igual forma que en el primer supuesto, el contribuyente no domiciliado deberá sumar sus ingresos totales del año, pero sin hacer la deducción de las 7 UIT, esto es S/ 30,800.00 soles.

En caso el trabajador tenga, no podrá descontar el monto de los gastos deducibles para personas naturales del año (máximo 3 UIT).

Por ende, el trabajador no domiciliado solo tendrá que limitarse a aplicar la tasa del impuesto, no por cada tramo de ingresos, sino el porcentaje del 30 % sobre su renta neta.

Así las cosas, supongamos que en este caso el "monto base"; es decir, su remuneración, es de S/ 1,200.00; entonces, su empleador efectuará la retención del 30 % sobre la totalidad de sus rentas obtenidas con motivo del trabajo remunerado, declarando y pagando el citado monto mediante PDT de Planilla Electrónica – PLAME, lo que daría como resultado un monto ascendente a S/ 360.00, quedando para el trabajador un saldo disponible de S/ 860.00.

En definitiva, y como se ha afirmado a lo largo del presente trabajo, el sujeto no domiciliado, por su propia condición, pierde una serie de prerrogativas como la aplicación de tramos y tasas, deducciones y descuentos, hechos que vulneran el principio de capacidad contributiva e igualdad en materia tributaria, pues no se toma en consideración que la remuneración percibida puede ser inferior, y aun así aplicarse la tasa más alta del IR por rentas de quinta categoría.

2.10 Breve referencia a la afectación desde un punto de vista social

Es evidente que no todos los extranjeros al llegar a otro país tienen un sueldo igual, unos ganarán más y otros menos, y, sin embargo, todos estarán afectados con el mismo tributo sobre su renta. Parece que la legislación ha presumido que el solo hecho de venir de fuera es un indicador de riqueza, lo cual en ningún caso debe suponerse, ya que en la práctica esto podría tornarse en una vulneración del derecho de subsistencia, el mismo que ha sido reconocido por diversos tratados internacionales, así como por nuestro ordenamiento¹¹².

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la Resolución Legislativa N.º 13282, en su artículo 25 inciso 1 recoge que: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”.

De igual forma, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales aprobado mediante el Decreto Ley N.º 22129, ha estipulado que los Estados reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia, por lo que se comprometen a adoptar medidas necesarias para asegurar la efectividad de este derecho¹¹³.

Ahora bien, según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), para 2019, la canasta básica familiar (o canasta mínima total) fue valorizada en S/ 352.00 mensuales por persona, es decir, el costo de la canasta familiar para una familia de cuatro miembros es de S/ 1,408.00; por lo cual, las personas (y familias) con un gasto menor se consideran pobres. En caso el gasto se reduzca a menos de S/ 187.00 mensuales por persona (S/ 748.00 para una familia de cuatro personas) se considerará pobre extremo¹¹⁴. Si tomamos como ejemplo el caso práctico del punto 9.1, una persona no domiciliada con un sueldo de S/ 1,200.00, sobre el que deberá entregar al fisco S/ 360.00, solo dispondrá de S/ 860.00, monto que solo alcanzaría para cubrir la canasta mínima de ella misma y una persona más. Si el migrante tuviera una familia

¹¹² EXP. N.º 01470-2016-PHC/TC-Arequipa, del 12 de febrero del 2019.

¹¹³ Artículo 11 inciso 1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

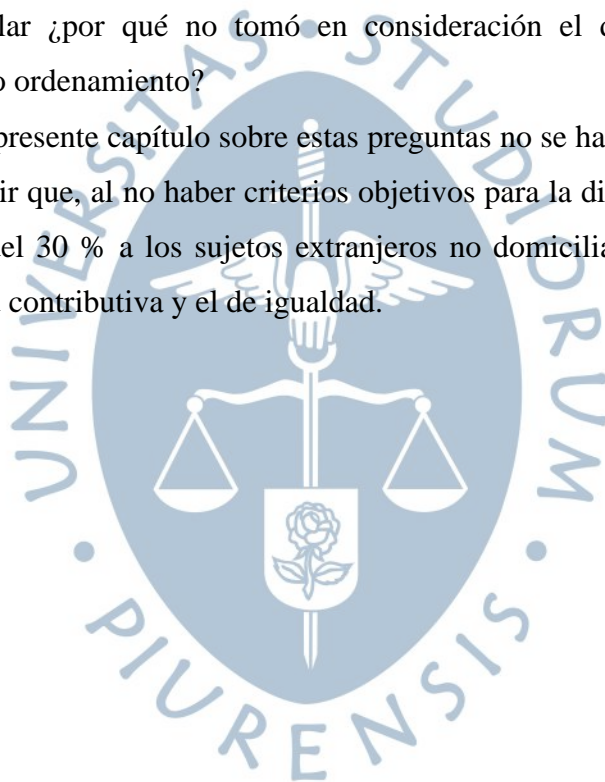
¹¹⁴ VERONA, J. “INEI publica datos de pobreza 2019”. *Grupo Verona* (Blog), <https://grupoverona.pe/inei-publica-datos-de-pobreza-2019/>, visto el 27 de octubre de 2021.

de más de 2 personas, el saldo restante de su sueldo, luego de la retención del 30 % lo pondría en situación de pobreza.

Es cierto que la canasta básica familiar es la misma para el sujeto domiciliado. Sin embargo, con un sueldo igual de S/ 1,200.00, este podrá cubrir al menos la de un miembro adicional de su familia, pues goza de las deducciones de la LIR y no estaría sometido a ningún impuesto por rentas de quinta categoría.

De todo ello surgen muchas interrogantes, sobre las cuales aún no hay respuestas claras. Con respecto al artículo 54 literal g) del TUO de la LIR nos cuestionamos: ¿En qué criterios objetivos se basó nuestro legislador para fijar esta imposición tributaria?, ¿por qué optó por un porcentaje tan elevado y no por uno acorde con la realidad de los trabajadores extranjeros?, y, al momento de legislar ¿por qué no tomó en consideración el derecho de subsistencia reconocido por nuestro ordenamiento?

A lo largo del presente capítulo sobre estas preguntas no se han encontrado respuestas. Por tanto, cabe concluir que, al no haber criterios objetivos para la diferenciación, y al prever el mayor porcentaje del 30 % a los sujetos extranjeros no domiciliados, se atenta contra el principio de capacidad contributiva y el de igualdad.



Capítulo 3

Tributación de sujetos no domiciliados en otros sistemas jurídicos

3.1 Derecho comparado

Este capítulo está dedicado a analizar y comparar la tributación de los sujetos no domiciliados en sistemas jurídicos distintos. Si bien es cierto que algunos comparten con el Perú ciertas características, la importancia de este estudio radicará en las diferencias en cuanto a la aplicación tributaria.

En un primer momento se desarrollará el tratamiento tributario de los no domiciliados respecto a sus rentas de trabajo en algunos países latinoamericanos, como son Argentina y Chile. En segundo término, se tomará en consideración a España, país europeo que comparte tradición con el nuestro.

Por último, se estudiará una institución característica de la tributación internacional que guarda una estrecha relación con el impuesto que recae sobre los sujetos no domiciliados. Se trata de los CDI respecto a los cuales analizaremos sus características principales a fin de determinar cómo operan en general, para luego adentrarnos en el ejemplo de la Comunidad Andina.

3.1.1 Argentina

3.1.1.1 Breve referencia al sistema tributario argentino. Argentina es un país que comparte un sistema tributario similar al nuestro. Este se caracteriza por la recaudación de impuestos aplicados a ganancias, activos y consumo, entre otros, cuya recaudación es tarea principal de los gobiernos nacional, provincial y municipal¹¹⁵.

A nivel nacional, la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), es el órgano encargado de ejecutar las políticas decretadas por el Poder Ejecutivo Nacional en materia de impuestos, aduanas y recursos de la seguridad social. Su principal función es aplicar, recaudar y fiscalizar las rentas y los impuestos de la nación, obteniéndose los mayores ingresos del Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuestos Especiales, Impuesto a los Bienes Personales e Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y Otras Operatorias¹¹⁶.

¹¹⁵ Cfr. *El sistema tributario en Argentina*. Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional. p.2.

¹¹⁶ AMPARO, M. *¿Qué es la AFIP? Trámites, servicios y contribuyentes AFIP*. Primera edición: 2014. Edición revisada: 2019. En: Web Rankia, <https://www.rankia.com.ar/blog/afip-y-anses/2327994-que-afip-tramites-servicios-contribuyentes>, visto el 27 de octubre de 2021.

Por otro lado, en el ámbito provincial, son los organismos fiscales de las provincias los que recaudan y administran los impuestos, entre los cuales se encuentran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Impuesto al Sello y el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, etc.

Por último, a nivel municipal, los Municipios se encargan de recaudar ingresos por medio de tasas y contribuciones especiales.

3.1.1.2 Impuesto a las Ganancias. El Impuesto a las Ganancias está regulado en la Ley N.º 20628, Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG). Su artículo 1 establece que: “Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley”. Así, los sujetos residentes en Argentina tributan sobre su renta mundial, es decir, sobre todas sus ganancias, ya sean obtenidas dentro o fuera del país. Por otro lado, los no residentes “tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V”, de la presente Ley.

Es la propia LIG la que determina en su artículo 119 cuándo un sujeto es considerado residente en Argentina: en primer lugar, “las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120”; y, en segundo lugar, “las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses”. Sin perjuicio de esto último, aquellas personas que “no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo forma y condiciones que establezca la reglamentación”.

En relación con esto, el texto del artículo hace una precisión al establecer que en caso del segundo supuesto “la adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente”.

Cabe destacar que las condiciones para obtener la residencia permanente están establecidas en la Ley de Migraciones argentina. Según su artículo 22, un sujeto extranjero será considerado como residente permanente cuando, además de manifestar el ánimo de establecerse de forma definitiva en el país, obtenga una admisión de la Dirección Nacional de Migraciones. De igual manera, se considerarán residentes permanentes a los inmigrantes parientes de

ciudadanos argentinos, nativos o por opción, entendiéndose como tales al cónyuge, hijos y padres; también, a los hijos de argentinos nativos o por opción que nacieren en el extranjero.

Posteriormente, la LIG establece en qué supuestos se pierde la condición de residentes, esto es, según el artículo 120, “cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses”.

Por su parte, las rentas relativas al trabajo personal dependiente están contempladas en el artículo 79 inciso b) de la LIG, las cuales pertenecen a rentas de cuarta categoría. Respecto a la alícuota, en Argentina también existe el criterio de la escala progresiva. De esta forma, el artículo 90 relativo a las tasas del impuesto para las personas de existencia visible y sucesiones indivisas establece que “mientras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma finalidad, abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala”:

Tabla 6

Ganancia neta Imponible acumulada

| GANANCIA NETA IMPONIBLE ACUMULADA | | PAGARÁN | | |
|--------------------------------------|-------------|---------|----------|--------------------|
| Más de \$ | A \$ | \$ | Más el % | Sobre el excedente |
| 0 | 10,000 | - | 9 | 0 |
| 10,000 | 20,000 | 900 | 14 | 10,000 |
| 20,000 | 30,000 | 2,300 | 19 | 20,000 |
| 30,000 | 60,000 | 4,200 | 23 | 30,000 |
| 60,000 | 90,000 | 11,100 | 27 | 60,000 |
| 90,000 | 120,000 | 19,200 | 31 | 90,000 |
| 120,000 | En adelante | 28,500 | 35 | 120,000 |

Fuente: Elaboración propia a partir del artículo 90 de la LIG.

Según lo expuesto, se puede afirmar que la LIG distingue entre residentes y no residentes. Los primeros, tributan por sus rentas mundiales, mientras que para los segundos se aplica el criterio de la fuente. El residente puede ser tanto el nacional argentino (salvo que hubiere perdido la condición), o el extranjero que haya obtenido residencia permanente o haya permanecido un periodo de 12 meses dentro del país.

3.1.1.3 Impuesto a la Ganancia de los sujetos no residentes. Por su parte, de una interpretación del artículo 91 de la LIG se puede afirmar que los sujetos beneficiarios en el exterior, dentro de los cuales se encuentran los no residentes, están afectos a una tasa fija del 35 % sobre las ganancias generadas en el país, es decir, de fuente argentina.

3.1.1.4 Comparación con el sistema tributario peruano. Al hacer un análisis comparativo con el Perú, observamos que ambos países comparten el criterio de la fuente para el caso de no domiciliados o no residentes, respectivamente. A su vez, en ambos se genera también una obligación tributaria cuando un sujeto realiza trabajo dependiente y genera una ganancia de este. La diferencia radica en una cuestión terminológica ya que en Perú este tributo se conoce como “Impuesto a la Renta de quinta categoría”, mientras que en Argentina como “Impuesto a las Ganancias de cuarta categoría”. Asimismo, Argentina y Perú coinciden en establecer una escala progresiva para el caso de los sujetos residentes o domiciliados; mientras que para el caso de los no residentes o no domiciliados se opta por un monto fijo, el cual asciende a un 30 % en Perú y un 35 % en Argentina.

Es pertinente recalcar que en este país también existen unos principios constitucionales en materia tributaria entre los cuales se encuentran el principio de legalidad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros. Sin embargo, de este análisis se desprende que los que se ven especialmente vulnerados son el principio de capacidad de pago –capacidad contributiva– y el de igualdad, donde el primero significa que “el monto de impuestos que paga el contribuyente debe estar relacionado con su renta o su riqueza. A mayor riqueza, mayor capacidad contributiva y por tanto, mayores impuestos”¹¹⁷; y el segundo, se define como la obligación de mantener la “igualdad entre personas con similar capacidad contributiva”¹¹⁸.

Concluimos entonces que, en Argentina, al igual que en el Perú, se produce una afectación a los principios de capacidad contributiva e igualdad, toda vez que únicamente por una razón de procedencia se impone una tasa fija e invariable a los extranjeros no residentes del 35 %, mientras que para los nacionales existe una tasa progresiva que sí atiende a su capacidad económica. No obstante, es menester precisar que para adquirir la condición de residente no se impone una única opción basada en el tiempo de permanencia en el país, sino también cuando las personas adquieran la residencia permanente. En ese sentido, en Argentina se observa un criterio menos rígido para adquirir la condición de residente, y por consiguiente, para acceder a los beneficios que esta implica.

3.1.2 Chile

3.1.2.1 Breve referencia al sistema tributario chileno. En el caso del país vecino, la Administración Tributaria chilena está dividida en tres órganos públicos: el Servicio de

¹¹⁷ AGOSTO, W. *El ABC del sistema tributario argentino*. CIPPEC, Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento. p.2., <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf>, visto el 27 de octubre de 2021.

¹¹⁸ *Ibíd.*

Impuestos Internos (en adelante SII), institución encargada de la aplicación y fiscalización de los impuestos internos; Servicio Nacional de Aduanas, organismo que tiene como función principal la fiscalización de los impuestos aduaneros y ostenta un rol importante en materia de comercio exterior; y la Tesorería General de la República, órgano encargado de efectuar la cobranza coactiva judicial, extrajudicial o administrativa de los impuestos internos y aduaneros.

En general, el sistema tributario chileno se encuentra constituido por impuestos indirectos y directos. Dentro de los primeros, encontramos según el SII, el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA); a los Productos Suntuarios; Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares; a los Tabacos; a los Combustibles; a los Actos Jurídicos (de Timbres y Estampillas) y al Comercio Exterior¹¹⁹. Por su parte, en los directos se encuentran el Impuesto a la Renta de Primera Categoría, el Impuesto Único de Segunda Categoría y el Impuesto Global Complementario, cuya aplicación sólo recae en los residentes, y, el Impuesto Adicional a la Renta, aplicable a los no residentes, el cual será materia de análisis.

3.1.2.2 Impuesto a la Renta chileno. Este es un impuesto directo que grava la ganancia obtenida por un sujeto. Su regulación está contenida en el Decreto Ley N.º 824.

En el presente apartado se explicará su funcionamiento y se pondrá especial interés en las Rentas de Segunda Categoría y el Impuesto Adicional, toda vez que son estos los que gravan las rentas derivadas del trabajo dependiente. El primero, para el caso de los residentes, mientras que el segundo para el caso de los no residentes.

3.1.2.2.1 Residencia o Domicilio. Para el correspondiente análisis, es necesario delimitar quienes se consideran sujetos contribuyentes. Así, para fines tributarios, el Título I, párrafo 3º, artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta – Decreto Ley N.º 824 (en adelante LIRCh), recoge que, “salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sus rentas cuya fuente esté dentro del país”.

A partir de lo expuesto, resulta importante desarrollar los conceptos de domicilio y residencia, entendiendo por “residente”, según lo dispuesto por el numeral 8 del artículo 8 del Código Tributario, a toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días o seis meses, dentro de un lapso cualquiera de doce meses. Asimismo, se considera residente aquella persona que permanezca seis meses o más, en total, dentro de dos años tributarios consecutivos; mientras que por

¹¹⁹ Descripción de impuestos. En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/descripcion.htm, visto el 27 de octubre de 2021.

“domicilio”, se hace referencia a la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella¹²⁰.

Sobre esto último, cabe resaltar que, la calidad de domiciliado no está condicionada a la permanencia del extranjero en el país durante un rango de tiempo determinado, sino que obedece a circunstancias o argumentos indicativos que justifiquen tal calificación. Por ejemplo, tal y como lo señaló el SII mediante Oficio N.º 4.562 de 1999, “los elementos para establecer el momento en que se constituye el domicilio es: haberse mudado a Chile con toda su familia, que arrendó o compró su habitación en Chile; que sus hijos estudian en colegios del país, y que además se vino a Chile en razón de un contrato de trabajo”¹²¹. Es decir, no depende de la estadía de un determinado plazo en el territorio nacional, sino del “ánimo” de permanecer en este, ya sea que se pruebe por hechos objetivos o presuntos¹²².

De este pronunciamiento se desprende que en Chile no se le exige al extranjero el paso del tiempo para poder adquirir la condición de domiciliado. Por el contrario, será suficiente demostrar un ánimo de permanencia en el país para que este sea considerado domiciliado y se le aplique como tal el correspondiente régimen tributario.

Como se ha mencionado, las personas naturales que no posean domicilio o residencia en el país, sean extranjeras o chilenas, se encuentran sujetas al impuesto sobre las rentas exclusivas de fuente chilena. Sin embargo, según el segundo párrafo del artículo 3 de la LIRCh, en el supuesto de que una persona constituya domicilio o residencia en Chile, durante los 3 primeros años solo tributarán por las rentas de fuente chilena, plazo que puede ser prorrogado por el director regional en casos calificados. Esta disposición constituye un beneficio adicional para aquellas personas que recién inician una nueva vida en el país vecino, pues contribuye a su estabilidad económica y financiera durante sus primeros años de residencia.

En definitiva, el impuesto a la renta chileno se caracteriza en general por criterios amplios, siendo residencia y domicilio uno de ellos; así como por conceptos limitados, como la fuente de la renta. En síntesis, si una persona tiene su residencia o domicilio en Chile, quedará sujeto al pago del impuesto por todas sus rentas o utilidades, cualquiera sea su fuente u origen. Por el contrario, si la persona no tiene su residencia o no se encuentra domiciliado en el país,

¹²⁰ *Contribuyentes extranjeros y chilenos sin domicilio ni residencia en Chile*. En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/chilenos_extranjero.pdf, visto el 27 de octubre de 2021.

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² *Domicilio, residencia, rentas de fuente chilena y extranjera*. En: Web JR Consultores, <https://www.jrconsultores.cl/domicilio-residencia-rentas-de-fuente-chilena-y-extranjera/>, visto el 27 de octubre de 2021.

solo responderá por sus rentas de fuente u origen chileno, criterio que se traduce como regla general en la aplicación del Impuesto Adicional¹²³.

3.1.2.3 Impuesto de Segunda Categoría. Este impuesto se aplica a las personas naturales que cuentan con domicilio o residencia en Chile. Según el SII, “es un tributo progresivo que se paga mensualmente por todas aquellas personas que perciben rentas del desarrollo de una actividad laboral ejercida en forma dependiente y cuyo monto excede mensualmente las 13,5 UTM”¹²⁴ (Unidad Tributaria Mensual).

La LIRCh en el apartado correspondiente a Rentas de Segunda Categoría regula este tributo. Así, el artículo 42 establece los conceptos gravados bajo esta categoría. Por su parte, el artículo 43 establece una tasa progresiva en relación con las rentas generadas. No obstante, dada la complejidad para algunos usuarios, el SII ha puesto a disposición la siguiente tabla para su aplicación:

Tabla 7

Aplicación de la U.T.M. de la LIRCh

| | TRAMOS DE RENTAS EN U.T.M | TASA | REBAJA AL IMPUESTO EN U.T.M |
|----------|---------------------------|------|-----------------------------|
| 1 | 0,01 a 13,5 | 0 % | 0,00 |
| 2 | 13,51 a 30 | 5 % | 0,675 |
| 3 | 30,01 a 50 | 10 % | 2,175 |
| 4 | 50,01 a 70 | 15 % | 4,675 |
| 5 | 70,01 a 90 | 25 % | 11,675 |
| 6 | 90,01 a 120 | 32 % | 17,975 |
| 7 | 120,01 a 150 | 37 % | 23,975 |
| 8 | 150,01 y más | 40 % | 28,475 |

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del SII.

Se puede observar que para los sujetos residentes o domiciliados que generan rentas derivadas de trabajo dependiente se aplica una escala progresiva en función a las UTM generadas. De esta manera, el mínimo imponible se encuentra en 13,5 UTM, donde la tasa es de 0 %, es decir, el contribuyente no tendrá que pagar nada. Posteriormente, siguen los tramos y los porcentajes hasta llegar al máximo de 40 % para las personas que generen más de 150,01 UTM.

Por lo expuesto, se concluye en que Chile se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto domiciliado o residente al momento de contribuir.

¹²³ VILLALÓN, V. *Tributación Internacional. Tributación De No Residentes, el Impuesto Adicional a la Renta. Introducción General.* Centro de Estudios Universitarios de la Universidad de Chile. p.12.

¹²⁴ *Impuesto Único de Segunda Categoría marzo 2016.* En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, https://www.sii.cl/pagina/valores/segundacategoria/imp_2da_marzo2016.htm, visto el 27 de octubre de 2021.

3.1.2.4 Impuesto Adicional a la Renta. La LIRCh en su artículo 3 recoge que las personas sin residencia en Chile contribuirán solo sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

En el caso de Chile, el artículo 10° de la LIRCh determina que se considerarán rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Este impuesto se erige como una especie de reemplazo al Impuesto Global Complementario, ya que solo se aplica sobre aquellos contribuyentes que durante el año no hayan tenido domicilio ni hayan sido residentes en Chile.

Se advierte que la norma examinada no hace mención sobre quiénes se consideran no residentes o no domiciliados. Sin embargo, conviene realizar una interpretación a contrario sensu. Así, se consideran no residentes, aquellas personas que no hayan permanecido en el país por más de seis meses en un año calendario; o por seis meses o más en total, dentro de dos años tributarios consecutivos; y no domiciliados, a aquellas que carezcan de ánimo para permanecer en Chile.

El Impuesto Adicional aplicable a estos sujetos, en primer lugar, es un impuesto directo, ya que no admite la traslación o recargo de este y grava una manifestación directa o inmediata de capacidad contributiva. En segundo lugar, se trata de un impuesto real, porque se determina con independencia de las circunstancias personales del contribuyente. Por último, es un impuesto proporcional debido a que las tasas no varían en función del nivel de renta percibida; en otras palabras, no cambian con relación a la base imponible¹²⁵.

Respecto a esta última característica, el artículo 58 y 59 de la LIRCh señalan los porcentajes respectivos. Sin embargo, el punto central recae en lo dispuesto por el artículo 60 de la norma, el cual menciona que: “Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuente chilena que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%. No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad

¹²⁵ Cfr. FUENTES, N. & QUEZADA, J. *Régimen general del impuesto adicional aplicable a las rentas de fuente chilena obtenidas por no residentes*. ASESOR: COLLAO, J. Tesis para optar al título de contador público y auditor. Departamento de Administración y Auditoría. Facultad de Ciencias Empresariales. Universidad del Bío-Bío, Concepción, Chile, Agosto, 2018. p.24.

de personas, percibidas por las personas naturales a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas”.

De lo expuesto, se interpreta que la regla general para los sujetos no residentes o no domiciliados es la aplicación de la tasa del 35 % sobre aquellas rentas de trabajo, la cual disminuye al 20 % cuando se trata de remuneraciones exclusivas de actividades científicas, culturales o deportivas, disposición que resulta beneficiosa para aquellas personas que generan rentas a partir de su contribución a la formación integral en Chile.

El propio texto constitucional chileno establece el principio de capacidad contributiva en el artículo 19 N.º 20. Este es definido según Aste Mejías¹²⁶ “como idea base que cada persona debe pagar tributos en proporción a su capacidad de pago. La capacidad de pago dice relación con la aptitud que tiene el sujeto pasivo para absorber patrimonialmente la obligación que se le impone. Generalmente se fija un mínimo de subsistencia. Si se gana más de ese mínimo, se tiene capacidad de pago. Si se gana menos de él, se presume que no existe dicha capacidad”. Por otro lado, el principio de igualdad, que se encuentra incluido dentro del mismo dispositivo constitucional, se traduce como la “obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. El principio de igualdad se configura como un valor superior, no sólo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto”¹²⁷.

Además, sobre este último principio, compartimos la distinción que realiza Ramón Valdés Costa: la igualdad jurídica y la igualdad económica. La primera, la igualdad jurídica, hace referencia al igual tratamiento de la ley para todas las personas y a la no discriminación por razones intrínsecas con su condición humana¹²⁸; por ende, en el ámbito tributario, este aspecto del derecho de igualdad se traduce en la ilegitimidad de la creación de tributos que tengan por finalidad gravar en forma exclusiva a personas que profesen una determinada religión o ideología política o tengan una determinada raza, nacionalidad o sexo¹²⁹. Por otro lado, la segunda hace referencia a la igualdad ante las cargas públicas¹³⁰.

3.1.2.5 Comparación con el sistema tributario peruano. Una vez analizado el sistema tributario chileno se desprende lo siguiente.

¹²⁶ ASTE, C. *Curso sobre derecho y código tributario*. 3era ed. Editorial Legal Publishing. Santiago, 2008. p.11.

¹²⁷ CERPA, N. *Los principios constitucionales del derecho tributario*. Universidad de Chile. 2012. p.71.

¹²⁸ VALDÉS, R. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1996. Citado por IBACETA, D. “El principio de justa y proporcional igualdad impositiva”. *Revista de Derecho Público*. Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Vol. 73. p.206.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Ibid.

Chile, al igual que en el Perú, distingue entre dos sujetos, aunque con diferente denominación. En el primer país se diferencia entre domiciliados o residentes, mientras que en el segundo solo se habla del primer concepto. En Chile -la residencia-, al igual que en el Perú -el domicilio-, se basa en el tiempo de permanencia en el país, el cual es de 183 días para ambos casos. Sin embargo, ambos países difieren en que Chile no otorga como única opción el paso del tiempo para que un sujeto extranjero llegue a tributar como un nacional chileno, sino que, además, con base en el concepto de “domicilio” será posible que adquiera dicha condición con tan solo demostrar un “ánimo” de permanecer en el país.

Chile y Perú también comparten el criterio de la renta mundial para el caso de residentes o domiciliados, y el criterio de la fuente para los no residentes o no domiciliados. Asimismo, imponen una tasa progresiva acumulativa para los primeros, mientras que para los segundos existe una tasa proporcional, es decir, fija. Esta asciende a un 30 % en la república peruana y a un 35 % en Chile. Cabe destacar que en Perú es el mayor porcentaje para el caso de los domiciliados, mientras que en Chile la tasa más alta para domiciliados o residentes es de 40 %.

Por todo lo expuesto podemos afirmar, que a pesar de contar Chile con un criterio un poco más flexible como el de “domicilio”, también se afectan los principios de capacidad contributiva e igualdad, puesto que los sujetos extranjeros que no pudieron adquirir tales condiciones (de domicilio o residencia) deberán contribuir con un porcentaje fijo que no atiende a su capacidad económica.

3.1.3 España

3.1.3.1 Breve referencia al sistema tributario español. Nuestro ordenamiento jurídico se encuentra muy influenciado por el español. Prueba de ello es la similitud en su sistema tributario, en cuya estructura los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Así como en el caso peruano, las contribuciones e impuestos se suelen sistematizar con dos criterios: el sujeto activo del tributo y el objeto del impuesto.

No obstante, el caso español es un tanto más complejo a comparación del peruano, pues a partir del criterio del sujeto activo, existen en España tres sistemas, o subsistemas, tributarios: el del Estado, el de las Comunidades Autónomas y el de los Entes Locales. Además, existen cuatro sistemas impositivos forales que son el de Navarra y las tres provincias del País Vasco: Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, que, si bien difieren en algunos aspectos con el sistema impositivo estatal, generalmente siguen su misma línea¹³¹.

¹³¹ Cfr. SIMÓN, E.; VÁZQUEZ, A. & SIMÓN, M. *Conocer y Comprender el Derecho de los Impuestos*. EUNSA – Ediciones Universidad de Navarra, S.A. Pamplona. 2017. pp.17-24.

Ahora bien, los impuestos del Estado español se sistematizan en función de su objeto o capacidad económica gravada, esto es, la adquisición de riqueza (renta), la titularidad de riqueza (patrimonio) y el gasto de riqueza (consumo)¹³².

En ese sentido, los impuestos estatales que recaen sobre la renta o adquisición de riqueza son tres: a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), b) El Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) y c) El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR).

Sobre este último se centrará el análisis del presente apartado, ello en razón a su especial similitud con el IR de los no domiciliados en el Perú, pero con ciertas características distintas como su individualización como impuesto y la tasa que opera.

3.1.3.2 Residencia. Es importante señalar qué se entiende por residencia habitual en territorio español, ya que el contribuyente que reside en España tributará por la totalidad de su renta, independientemente del lugar en la que se haya producido y de la residencia del pagador, es decir, tributa por su renta mundial. Por otro lado, aquel que no sea residente en España, solo tributará por las rentas obtenidas en territorio español. Esto, como se observa, coincide con el caso peruano, argentino y chileno.

El artículo 9¹³³ de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), detalla qué contribuyentes se consideran residentes en España.

Del texto normativo, es posible afirmar que un individuo será considerado residente bajo dos supuestos específicos, si: permanece físicamente en España más de 183 días durante un año natural; o el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, se encuentra en territorio español.

Sobre el primer criterio de residencia, en cuanto al cálculo del tiempo de permanencia en territorio español, la norma establece que deben computarse las ausencias esporádicas, salvo

¹³² Cfr. Ibíd. pp.17-18.

¹³³ Artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- “Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español. 1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. 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 aquél. (...).”

que el sujeto acredite su residencia fiscal en otro país. Ello significa que los 183 días de permanencia no se exigen de forma continua, pueden contarse a lo largo del año natural.

Respecto al segundo, resulta un poco difícil en ciertos casos determinar dónde realmente radica el núcleo de las actividades o intereses principales de una persona. Incluso, este presupuesto ha llegado a considerarse un concepto jurídico indeterminado por su aplicación dudosa, pero serán los pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos los que permitan su concreción¹³⁴, como, por ejemplo, se entiende que será el país del cual una persona obtiene sus mayores rentas o fuentes de riqueza, ya sea porque en aquel territorio trabaja habitualmente, administra sus bienes o realiza inversiones o actividad empresarial.

Asimismo, con relación a este segundo criterio, se presume, salvo prueba en contrario, que una persona es residente en España cuando su cónyuge no separado legalmente e hijos menores dependientes son residentes, también de conformidad con las reglas expuestas.

3.1.3.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El IRPF es un impuesto directo, personal y progresivo que grava la renta obtenida por las personas físicas que residen en España, teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares. Directo, porque grava la riqueza en su manifestación de renta; personal, porque grava el patrimonio del contribuyente; y progresivo, porque a mayor capacidad contributiva, mayor tipo efectivo de gravamen.

Así, conforme al artículo 63 de la LIRPF, modificado por el artículo 58 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2021, a la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Tabla 8

Tipo aplicable de acuerdo con la base liquidable

| BASE LIQUIDABLE HASTA EUROS | CUOTA ÍNTEGRA EUROS | RESTO BASE LIQUIDABLE HASTA EUROS | TIPO APLICABLE PORCENTAJE |
|-----------------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------------|
| 0 | 0 | 12,450.00 | 9.50 |
| 12,450.00 | 1,182.75 | 7,750.00 | 12.00 |
| 20,200.00 | 2,112.75 | 15,000.00 | 15.00 |
| 35,200.00 | 4,362.75 | 24,800.00 | 18.50 |
| 60,000.00 | 8,950.75 | 240,000.00 | 22.50 |
| 300,000.00 | 62,950.75 | En adelante | 24.50 |

Fuente: Elaboración propia a partir del art. 58 de la Ley de Presupuestos General del Estado, 2021.

Según el artículo 6 de la LIRPF, los elementos que componen la renta son los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de actividades

¹³⁴ CUBERO, A. “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”. *Cuadernos de estudios empresariales*. Universidad Complutense de Madrid. N° 5. Año 1995. p.102.

económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3.1.3.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. El IRNR es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas y aumentos del patrimonio producidos en territorio español de cualquier persona o entidad que no tengan residencia en España. Este se regula por el Texto Refundido de la Ley del IRNR (en adelante TRLIRNR), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, del 05 de marzo del año 2004.

Si bien es cierto que la importancia de la recaudación del IRNR es sumamente inferior a la del IRPF y el IS, su existencia demuestra que la imposición sobre la renta, además de tomar como base el principio de residencia, también toma en cuenta el principio de territorialidad¹³⁵.

Según el artículo 12 del TRLIRNR, el hecho imponible del impuesto es la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por personas y entidades no residentes en España. Ahora bien, es preciso determinar el elemento subjetivo del impuesto, es decir, sobre qué individuo recae el mismo y sus efectos. Así, en principio, dicho elemento debe descomponerse en dos regímenes: general y particular.

El régimen general del IRNR supone lo señalado por el artículo 12 del TRLIRNR, respecto a la obtención de renta por un sujeto o entidad no residente. Conforme al artículo 6 del mismo texto normativo, la residencia en territorio español se determinará haciendo una interpretación a contrario sensu del artículo 9 de la LIRPF y el artículo 8 de la LIS (Ley sobre el Impuesto a la Sociedades); por tanto, si la renta está sujeta al IRPF o al IS, no está sujeta al IRNR¹³⁶.

Por el contrario, en el régimen particular se recogen aquellas rentas obtenidas por los funcionarios españoles a que hace referencia el artículo 10 de la LIRPF; así como las rentas obtenidas por los trabajadores desplazados a territorio español que prefieren tributar por el IRNR.

En síntesis, el IRNR operará cuando el perceptor de la renta tenga la condición de no residente, supuesto que debe tener en cuenta la variedad de criterios de atribución de residencia que existe en el ordenamiento español.

La situación de los trabajadores extranjeros en España, primero, deberá atender a lo dispuesto en el artículo 13.1.c). 1º del citado TRLIRNR que dispone que se consideran rentas obtenidas en territorio español los rendimientos del trabajo en caso provengan, directa o indirectamente, de una actividad personal llevada a cabo en territorio español.

¹³⁵ Cfr. SIMÓN, E.; VÁZQUEZ, A. & SIMÓN, M. *Conocer y Comprender el Derecho...* Ob. Cit. p.169.

¹³⁶ Cfr. *Ibíd.* p.172.

En consecuencia, solo se considerarán rentas obtenidas en territorio español, cuando las retribuciones satisfechas por la empresa contratante deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en España.

Posteriormente, el tipo de retención a aplicar deberá tener en cuenta el artículo 25.1 del TRLIRNR¹³⁷, que recoge la cuota tributaria sobre la renta de los contribuyentes. Sin embargo, como se puede observar, la cuota varía dependiendo del trabajo que realizan las personas físicas.

Entonces, si bien el porcentaje general de la cuota tributaria es del 24 %, este puede ser incluso menor como en el supuesto del tipo de relación laboral que el trabajador mantenga con la empresa o entidad residente en España.

Por ejemplo, si nos centramos en el literal g) del texto normativo, para que sea de aplicación el tipo impositivo del 2 %, se tendrán que cumplir las siguientes condiciones. En primer lugar, se debe tratar de personas físicas no residentes en España; en segundo lugar, el contrato debe tener una duración determinada; en tercer lugar, los trabajadores extranjeros deben contratarse para temporada o campaña; y, por último, los contratos deben ser suscritos conforme a la normativa laboral.

En el caso español se evidencia, al menos, una especie de consideración con aquellos trabajadores que están sujetos a un contrato laboral de duración determinada – literal g) –, que, por el mismo hecho de existir un plazo reducido en la prestación personal del trabajador, no se le aplica el porcentaje más alto del impuesto. Independientemente de ello, se continúa aplicando como regla general la imposición de un 24 %, sin tomar en cuenta nuevamente la capacidad económica del contribuyente extranjero que no se encuentre dentro de las excepciones anteriormente explicadas.

3.1.3.5 Comparación con el sistema tributario peruano. La principal diferencia entre el sistema peruano y el español es en cuanto al porcentaje del tipo de gravamen o de la cuota tributaria respecto a los rendimientos de trabajo, ya que en España la cuota más alta es del 24

¹³⁷ Artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.- “Cuota tributaria.

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (...)

b) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por ciento. (...)

g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por ciento.”.

%, mientras que en Perú es del 30 %. Aunado a ello, en España se rescata la diferenciación de las cuotas, dependiendo el tipo del trabajo del que se trate, situación distinta al caso peruano, donde la cuota del 30 % es general y se aplica a todas las rentas de trabajo, sin detenerse en atender a la especialidad del motivo de la contratación.

El sistema jurídico español coincide con los sistemas anteriores al recoger el principio de capacidad contributiva en materia tributaria. En este caso, su fundamento se encuentra en el artículo 31 de la Constitución española de 1978 que estipula: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”¹³⁸. Asimismo, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra recogido en el mismo artículo.

Igual que en el Perú, en la aplicación del IRNR no se respetan los principios señalados en el párrafo precedente, toda vez que no se toma en cuenta la renta generada por el contribuyente no residente puesto que no se aplica una escala progresiva, sino un porcentaje general que en la mayoría de los casos asciende a un 24 %, salvo las excepciones expuestas.

3.2 Derecho internacional

3.2.1 Convenios para evitar la doble imposición

Estos instrumentos de alcance internacional tienen su aplicación bajo distintos motivos, pues depende de la perspectiva del Estado y del objetivo que busca proteger en aras de reducir las cargas públicas al aumentar el fisco, o de mantener las relaciones comerciales internacionales con otros países. En ese sentido, es posible analizar la celebración -o no- de estos convenios bajo las siguientes posturas.

En primer lugar, desde el aspecto económico, la doble imposición tributaria tiene una gran incidencia en las operaciones comerciales internacionales ya que crea sobre costos que dificultan la asignación de capitales y el libre intercambio de bienes y servicios. En esa línea, la doble tributación originaría que el factor tributario distorsione las decisiones que los agentes económicos tomarían en un mercado abierto¹³⁹; precisamente lo que no se busca en una economía de mercado.

¹³⁸ BENITEZ, R. “Análisis renta atribuida y retención”. *Instituto chileno de derecho tributario*. Mayo, 2014. p.5.

¹³⁹ Cfr. PROM PERÚ. *Guía práctica: Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria (CDI) Perú - CAN*. Servicios al Exportador . Departamento de Facilitación de Exportaciones. p.4. En: Web del Sistema Integrado de Información de Comercio Exterior - SIICEX, <https://www.siicex.gob.pe/siicex/documentosportal/alertas/documento/doc/1042039280radD9D4D.pdf>, visto el 27 de octubre de 2021.

En segundo lugar, si analizamos la doble tributación desde el punto de vista de la política fiscal, evitar o reducir en la medida de lo posible este problema es menester del Estado, pues le compete a este optar por renunciar o disminuir la recaudación sobre determinadas rentas, teniendo en cuenta que la decisión que elija podría traer como consecuencia una menor recaudación¹⁴⁰.

No obstante, como ya se había mencionado al principio de este apartado, la eliminación de la doble imposición de impuestos, y sus sobrecostos, trae mayores beneficios que perjuicios, los mismos que se traducen en el libre flujo de capitales, tecnologías, bienes, servicios y personas. Aunado a ello, es innegable que optar por una política que busca evitar la doble tributación, previene cualquier tipo de vulneración contra los principios de equidad y capacidad contributiva de los sujetos; ya que, de lo contrario, estos podrían sufrir pérdidas económicas debido a los excesivos costos tributarios.

En definitiva, evitar la doble imposición tributaria tiene como último fin que los tributos no influyan de manera negativa en las decisiones que los agentes económicos tomarían en un mercado abierto, a fin de facilitar el comercio exterior y fomentar las relaciones internacionales entre Estados.

3.2.1.1 Comunidad Andina. El 26 de mayo de 1969 se suscribió el Acuerdo de Cartagena por Bolivia, Colombia, Chile (País No Miembro en la actualidad), Ecuador y Perú, con miras a establecer el proceso de integración andino. A lo largo de este tiempo, la CAN ha enfrentado varios retos; sin embargo, ha persistido siempre en su objetivo de alcanzar un desarrollo integral, equilibrado y autónomo para los ciudadanos de la región.

Con la promulgación de normas comunitarias, se permite que ciudadanos andinos cuenten con derechos que pueden ser exigidos en todo el territorio andino. Es así como, en el aspecto tributario la situación es común a los cuatro Países Miembros.

La Comisión de la CAN promulgó la Decisión 578 en razón a que resultaba necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros, que actúan a nivel comunitario; y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin. A su vez, para fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal¹⁴¹.

La Decisión N.º 578 es clara al señalar en el artículo 1 que su ámbito de aplicación solo abarca a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la CAN, respecto

¹⁴⁰ Cfr. *Ibíd.*

¹⁴¹ Decisión 578. Parte considerativa.

de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. En ese sentido, el artículo 3 de la norma comunitaria, respecto a la jurisdicción tributaria, indica que: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”.

En otras palabras, del texto comunitario se advierte que el criterio utilizado es únicamente el de la fuente, por lo que la renta estará gravada en el País Miembro dentro del cual se haya ejecutado la actividad económica que la genera; salvo excepciones. Por ende, las soluciones para eliminar la doble tributación se apoyan en el principio de la imposición exclusiva por parte del país en el cual está ubicada la fuente productora¹⁴².

Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Por otra parte, es preciso señalar que el artículo 18 de la Decisión N.º 578 estipula la cláusula de la No Discriminación, señalando que: “Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”.

Sobre ello, es preciso traer a colación el Informe N.º 183-2010-SUNAT/2B000, en el que la SUNAT señaló que el artículo 18º de la Decisión N.º 578 específicamente prohíbe el trato discriminatorio en función al domicilio del sujeto, motivo por el cual, una persona natural domiciliada en un País Miembro de la CAN que esté sujeta al IR en el Perú, tiene derecho a tributar desde el primer día de su permanencia en el país de modo equivalente a como tributan las personas naturales domiciliadas en territorio peruano¹⁴³.

De lo expuesto, se entiende que según esta disposición se prohíbe el trato desigual a los contribuyentes debido a su domicilio, por lo que los Países Miembros se encuentran obligados a otorgar el mismo tratamiento tributario a las personas domiciliadas en sus respectivos territorios.

¹⁴² BDO. *Los Convenios para evitar la doble tributación y su aplicación a los servicios dependientes de personas naturales*. Guía Legal, 2018. p.9.

¹⁴³ *Ibíd.* p.17.

Para ejemplificar la explicación, expondremos un caso práctico¹⁴⁴ sobre el tratamiento de las personas que trabajan dentro de los países miembros de la CAN, el cual ha sido adaptado para fines didácticos.

Un sujeto domiciliado en Colombia llega al Perú el 04 de mayo de 2021 solo con el fin de brindar sus servicios en una empresa domiciliada en el Perú. El empleador desea saber cuánto debe pagar en concepto de IR de quinta categoría.

Al respecto, con base en el artículo 13 de la Decisión N.º 578, se tiene que las remuneraciones del sujeto, percibidas como retribuciones de servicios prestados, solo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueron prestados. Entonces, se aprecia que el Perú tiene la potestad tributaria de gravar dichas remuneraciones, pues el servicio se ha dado en nuestro territorio. De otro lado, conforme al artículo 34 de la LIR, dichas rentas califican como de quinta categoría.

En cuanto a la determinación del IR, a pesar de que el sujeto no ha cumplido el plazo de permanecer en el Perú más de 183 días calendarios dentro de un período cualquiera de 12 meses, por lo que se le consideraría como sujeto no domiciliado, la empresa puede liquidar el IR desde el 4 de mayo de 2021, aplicando la deducción de 7 UIT (y demás deducciones que establezca la norma) y la tasa progresiva acumulativa establecida en el artículo 53 del TUO de la LIR. Ello por cuanto el artículo 18 de la Decisión N.º 578 es una cláusula que proscribe que, debido al domicilio, se efectúe una diferenciación, y, como tal, la aplicación de alícuotas mayores de las que se aplica a los domiciliados en el territorio peruano.

3.3 Soluciones aplicables en el sistema jurídico peruano

La problemática desarrollada a lo largo de la presente investigación está directamente relacionada al tratamiento que nuestro ordenamiento jurídico otorga a los sujetos no domiciliados en el Perú, concretamente a los trabajadores extranjeros. La cuestión principal gira en torno a que a estos se les aplica, según el artículo 54 literal g) del TUO de la LIR, una tasa fija y elevada del 30 % sobre sus rentas de quinta categoría. Aunado a ello, estos no gozan de una serie de deducciones contempladas¹⁴⁵ para los sujetos domiciliados.

A partir de lo expuesto, podemos advertir que el texto normativo incorporado en nuestro ordenamiento atenta contra principios constitucionales y tributarios de suma importancia como son el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad. Incluso, en la práctica, estas disposiciones podrían atentar contra el derecho de subsistencia, reconocido internacional

¹⁴⁴ BARZOLA, P. “Decisión N° 578: tratamiento tributario aplicable a los domiciliados en los otros países miembros de la CAN”. *Contadores & Empresas*. N° 303. Junio. 2017. p.5.

¹⁴⁵ Artículo 46 del TUO de la LIR.

y nacionalmente, toda vez que el sujeto extranjero podría desatender cuestiones básicas como la salud o educación para cumplir con sus cargas y obligaciones tributarias.

En ese sentido, hemos creído conveniente realizar un análisis comparativo con otros países que comparten similar sistema jurídico, con el fin de obtener una perspectiva general sobre el tratamiento tributario de los sujetos no domiciliados en dichos territorios. Al concluir dicho análisis, observamos que existen similitudes entre todos ellos: en primer lugar, porque se hace una distinción entre sujetos domiciliados y no domiciliados (o residentes, dependiendo del país en cuestión); en segundo lugar, el requisito principal para adquirir la condición de domiciliado (o residente, de ser el caso) es el transcurso del plazo de los 183 días dentro de territorio nacional; y en tercer lugar, todos estos países optan por imponer una tasa fija y elevada para los sujetos no domiciliados sin atender a su capacidad contributiva.

Sin embargo, dentro de los países analizados, es en Chile donde se rescata un criterio más flexible, ya que brinda la posibilidad de obtener la condición de domiciliado con el solo hecho de demostrar una “ánimo de permanencia” en el país receptor, en lugar del criterio del transcurso del tiempo.

Con base a todo lo expuesto, proponemos una modificación del régimen tributario aplicable a los sujetos no domiciliados recogido en el TUO de la LIR, concretamente de los artículos 7 y 54 literal g).

La modificación del artículo 7 está enfocada en la inclusión de un literal adicional que recoja el ánimo de permanencia de las personas extranjeras como criterio habilitador para adquirir la condición de domiciliado. Así, el extranjero contaría con dos posibilidades para ser considerado como tal; la primera de ellas, cumplir con permanecer en el Perú más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de doce meses; y la segunda, demostrar un suficiente arraigo dentro del territorio nacional. La razón de esta modificación es otorgar el beneficio de ser tratado como domiciliado a aquellos sujetos que tengan la intención de permanecer en el país; no obstante, somos de la idea de que el literal que se refiere al transcurso del plazo de los 183 días debe seguir vigente, ya que operaría en el caso que una persona no pueda demostrar tal arraigo. Independientemente del supuesto que se aplique, la condición de domiciliado, en nuestra opinión, debería regir automáticamente y no al siguiente año fiscal, como ocurre actualmente.

Por su parte, la modificación del artículo 54 literal g) se debe orientar hacia la aplicación de una escala progresiva acumulativa para el caso de los sujetos no domiciliados, y no la tasa fija del 30 %.

Una escala progresiva debería tomar como referencia las tasas aplicadas para los sujetos domiciliados. Esta propuesta atendería a los principios de capacidad contributiva e igualdad porque definitivamente se tomaría en cuenta la aptitud económica del sujeto extranjero, quien tributaría con base a tramos y no con una tasa fija sobre sus rentas.

En el presente acápite nos limitamos a proponer las soluciones que consideramos que podrían aliviar el problema respecto al tratamiento tributario de los sujetos extranjeros no domiciliados; no obstante, será un reto para el legislador incluir estas modificaciones de forma armónica, sin contradecirse con el resto de las disposiciones ya establecidas en el ordenamiento peruano.

Las propuestas legislativas planteadas podrían afectar negativamente la recaudación por parte del Estado peruano. Sin embargo, somos de la idea de que lo que debe primar es el respeto por las normas internacionales, por la CP y por los principios del derecho tributario, en lugar de un afán de enriquecimiento a costas de su potestad recaudadora.



Conclusiones

Primera. La evidencia que presentamos anteriormente demuestra que el artículo 54 literal g) del TUO de la LIR vulnera el principio de igualdad y de capacidad contributiva en materia tributaria, en perjuicio directo de los trabajadores extranjeros no domiciliados en el Perú.

Segunda. La afectación al principio de capacidad contributiva se produce porque los sujetos no domiciliados se encuentran obligados a contribuir con una tasa única y elevada del 30 % sobre sus rentas de trabajo, y no una tasa progresiva; hecho que, en ningún caso, toma en consideración la aptitud económica del sujeto llamado a contribuir.

Tercera. La transgresión del principio de igualdad desde una perspectiva general, así como desde el punto de vista tributario, se debe a que la disposición normativa discrimina entre sujetos domiciliados y no domiciliados, únicamente por una razón de origen, sin fundamentarse el trato diferenciado en razones objetivas.

Cuarta. En el TUO de la LIR existe otra vulneración contra los sujetos extranjeros no domiciliados que son las deducciones de las 7 y 3 UIT adicionales, a las que estos no tienen derecho. El no incluir a los sujetos no domiciliados dentro de este beneficio evidencia aún más el tratamiento diferenciado que opera dentro del ordenamiento jurídico peruano; ya que además de la aplicación de la tasa única del 30 %, no tienen acceso a un descuento sobre sus rentas.

Quinta. El plazo de los 183 días que el TUO de la LIR impone como requisito a los sujetos no domiciliados para adquirir la condición de domiciliado no se cumple en la realidad, puesto que en la práctica recién adquirirán dicha condición al siguiente año fiscal, desde su arribo a territorio peruano.

Sexta. En el derecho comparado, específicamente en el ordenamiento jurídico argentino, chileno y español, también se evidencia una diferenciación en el tratamiento tributario de los sujetos que no son residentes y/o domiciliados en sus territorios, con una aplicación de tasas determinadas en cada país. No obstante, es digno de rescatar del caso chileno que el paso del tiempo no es el único requisito para adquirir la condición de sujeto domiciliado, sino que además podrá conseguir esta si el sujeto demuestra un ánimo de permanencia en dicho territorio.

Séptima. En el ámbito internacional, basándonos en la Decisión N.º 578 promulgada por la Comunidad Andina, está proscrito que el contribuyente sea tratado de forma diferente por razón de su domicilio; por ende, los Países Miembros deben otorgar un tratamiento tributario igual a aquellos sujetos que se encuentren domiciliados en sus respectivos territorios.



Recomendaciones

La propuesta planteada en el presente trabajo es la modificación del régimen tributario aplicable al tratamiento de los sujetos no domiciliados, concretamente de los artículos 7 y 54 literal g) del TUO de la LIR.

Respecto al artículo 7, se propone incluir como criterio habilitador para adquirir la condición de domiciliado el “ánimo de permanencia”, a fin de que el sujeto no domiciliado no espere necesariamente el transcurso de los 183 días para adquirir dicha condición. En cuanto al artículo 54 literal g), la modificación se enfoca en aplicar la escala progresiva de las personas domiciliadas también a los no domiciliados, en aras de un efectivo respeto a los principios de capacidad contributiva e igualdad.





Lista de abreviaturas

| | |
|--|---------|
| Administración Federal de Ingresos Públicos | AFIP |
| Convenios para evitar la Doble Imposición | CDI |
| Constitución Política del Perú | CP |
| Impuesto a la Renta | IR |
| Impuesto General a las Ventas | IGV |
| Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | IRPF |
| Impuesto sobre la Renta de No Residentes | IRNR |
| Impuesto sobre Sociedades | IS |
| Ley de Impuesto a las Ganancias | LIG |
| Ley del Impuesto a la Renta | LIR |
| Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | LIRPF |
| Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile | LIRCh |
| Servicio de Impuestos Internos | SII |
| Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial | SENATI |
| Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción | SENCICO |
| Superintendencia Nacional de Administración Tributaria | SUNAT |
| Texto Refundido de la Ley del IRNR | TRLIRNR |
| Texto Único Ordenado | TUO |
| Tribunal Constitucional | TC |





Lista de referencias

- AAICI. *El sistema tributario en Argentina*. Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional.
- AGOSTO, W. *El ABC del sistema tributario argentino*. CIPPEC, Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento., <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf>, visto el 27 de octubre de 2021.
- ALARCO, A. *Impuesto Personal a la renta comparado, situación actual y perspectiva futura: la experiencia peruana*. España: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2003., https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XVII-2003/xvii_2do_premio_alarco_peru.pdf, visto el 10 de junio de 2020.
- ANACLETO, V. *Manual de Derecho del Trabajo: Derecho Individual, Derecho Colectivo y Nueva Ley Procesal del Trabajo N° 29497*. Grupo editorial Ley & Iuris. 2015.
- ASTE, C. *Curso sobre derecho y código tributario*. 3era ed. Editorial Legal Publishing. Santiago, 2008.
- ATALIBA, G. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 1987.
- BARZOLA, P. “Decisión N° 578: tratamiento tributario aplicable a los domiciliados en los otros países miembros de la CAN”. *Contadores & Empresas*. N° 303. Junio. 2017.
- BDO. *Los Convenios para evitar la doble tributación y su aplicación a los servicios dependientes de personas naturales*. Guía Legal, 2018.
- BENITEZ, R. “Análisis renta atribuida y retención”. *Instituto chileno de derecho tributario*. Mayo, 2014.
- BERNAL, J. “Retenciones del Impuesto a la Renta de Personas Naturales no Domiciliadas”. *Actualidad Empresarial*. 2005. N°83. Segunda Quincena de Marzo.
- BRAVO, J. “Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva”. *Revista virtual Ita Ius Esto*. Editada por los alumnos de la facultad de Derecho de la Universidad de Piura. Página IIE., <http://www.itaiusesto.com/breves-reflexiones-sobre-el-desarrollo-jurisprudencial-del-principio-de-capacidad-contributiva/>, visto el 08 de noviembre de 2016.
- BRAVO, J. “La Renta como Materia Imponible en el caso de las actividades empresariales y su relación con la Contabilidad”. [63-72]. *Cuadernos Tributarios N° 28 VII Jornadas Nacionales de Tributación*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano,

- 2003., https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_jabc.pdf, visto el 30 de marzo de 2020.
- CASTILLO, A. “Renta neta de cuarta y quinta categoría”. En: *Rentas del trabajo: Rentas de cuarta y quinta categoría*. [PPT]., https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CIV_dcho_tributario_2016.pdf, visto el 27 de octubre de 2021.
- CASTILLO, J. “Los contribuyentes no domiciliados en el Perú: Comentarios a la Ley del Impuesto a la Renta”. *THEMIS: Revista de Derecho*. 2000.
- CERPA, N. *Los principios constitucionales del derecho tributario*. Universidad de Chile. 2012.
- CUBERO, A. “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”. *Cuadernos de estudios empresariales*. Universidad Complutense de Madrid. N° 5. Año 1995.
- DANÓS, J. (Coord.). *Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Temas de derecho tributario y derecho público*. Palestra Editores. 2006.
- EGUIGUREN, F. “Principio de igualdad y derecho a la no discriminación”. *Revista Ius Et Veritas*. N° 15, año 1997. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- FERNANDEZ, F. *El sistema constitucional español*. Madrid, Dykinson, 1992.
- FUENTES, N. & QUEZADA, J. *Régimen general del impuesto adicional aplicable a las rentas de fuente chilena obtenidas por no residentes*. ASESOR: COLLAO, J. Tesis para optar al título de contador público y auditor. Departamento de Administración y Auditoría. Facultad de Ciencias Empresariales. Universidad del Bío-Bío, Concepción, Chile, Agosto, 2018.
- GARCÍA, L. *Derecho de los contribuyentes*. Universidad Nacional Autónoma de México. 2000.
- GARCÍA, R. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), 1978.
- GARCIA, V. “El derecho a la igualdad”. *Revista Institucional de la Academia de la Magistratura*. N° 08. Marzo, 2018.
- HUERTA, L. “El derecho a la igualdad”. *Pensamiento Constitucional*. 2005, Vol. 11, N° 11.
- IBACETA, D. “El principio de justa y proporcional igualdad impositiva”. *Revista de Derecho Público*. Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Vol. 73.
- MEDRANO, H. *Derecho Tributario Impuesto a la Renta: Aspectos significativos*. Lima, Pontificia Católica del Perú Fondo Editorial. 2018.

- MEDRANO, H. “Hipótesis de incidencia, Supuesto de la Materia”. *Revista Derecho y Sociedad*. Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. 2002.
- NOVOA, G. “El principio de capacidad contributiva”. *Revista Derecho & Sociedad*. N° 27. 2006.
- PATÓN, G. “La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español”. *Colección doctrina tributaria y aduanera*. Segunda edición. Editorial SUNAT. 2012.
- RIOS, G. (Coord.). *Conceptos de reforma fiscal*. 2002, N° 10., <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/430-conceptos-de-reforma-fiscal>, visto el 04 de abril de 2018.
- RIVAS, G. *La obligatoriedad del aporte del trabajador independiente: una propuesta necesaria para la reforma del sistema pensionario peruano*. Tesis para optar por el título de abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. Perú. 2016.
- RODRÍGUEZ, A. “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *El sistema económico en la Constitución española*, Vol. 2, Editores: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, 1994.
- RUIZ, F. *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017.
- UCKMAR, V. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Ed. Temis, Bogotá, 2002.
- SMITH, A. *La riqueza de las naciones*. Biblioteca de Ciencias Sociales. Editorial Águilas, Madrid, 1936.
- SIMÓN, E.; VÁZQUEZ, A. & SIMÓN, M. *Conocer y Comprender el Derecho de los Impuestos*. EUNSA – Ediciones Universidad de Navarra, S.A. Pamplona. 2017.
- VALDÉS, R. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1996.
- VALDÉS, R. *Curso de derecho tributario*. Montevideo: Colombino, 1970.
- VALDIVIA, J. “Contratación de Trabajadores Extranjeros en el Régimen Laboral Especial regulado por el Decreto Legislativo N° 1057”. *Gestión Pública y Desarrollo*. Lima, N° 68. 2013.
- VEINTIMILLA, J. *La expropiación forzosa e impuesto a la renta en el ordenamiento peruano*. Tesis de pregrado en Derecho. Perú: Universidad de Piura. Facultad de Derecho. 2016.
- VILLALÓN, V. *Tributación Internacional. Tributación De No Residentes, el Impuesto Adicional a la Renta. Introducción General*. Centro de Estudios Universitarios de la Universidad de Chile.

- VILLAZANA, S. “Nueva determinación de rentas de quinta categoría”. *Actualidad Empresarial*. 2015. N°318, Primera Quincena de Enero.
- VILLEGAS, C. & LÓPEZ, B. *El Impuesto a la Renta y la obligación de declarar*. Lima, 2014., [https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_9/articulos/El impuesto a la renta y la obligacion de declarar Villegas Levano Cesar.pdf](https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_9/articulos/El_impuesto_a_la_renta_y_la_obligacion_de_declarar_Villegas_Levano_Cesar.pdf), visto el 18 de mayo 2020.
- VILLEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ma ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.
- ZAPATA, D. “Hipótesis de incidencia tributaria”. *In Crescendo. Institucional*. 2015; 6(1): 235-246.

Linkografía

- AMPARO, M. *¿Qué es la AFIP? Trámites, servicios y contribuyentes AFIP*. Primera edición: 2014. Edición revisada: 2019. En: Web Rankia, <https://www.rankia.com.ar/blog/afip-y-anses/2327994-que-afip-tramites-servicios-contribuyentes>, visto el 27 de octubre de 2021.
- GARCÍA, L. *Derecho a la Moda en el Perú*. Fasson Llosa, A. (Coord), http://medicyemcapacitaperu.com/pluginfile.php/1282/mod_resource/content/1/Regalias%20-%20Derecho%20de%20la%20moda%20en%20el%20Per%C3%BA%20-%20Estudio%20Mu%C3%B1iz.pdf, visto el 15 de octubre de 2020.
- JR CONSULTORES. *Domicilio, residencia, rentas de fuente chilena y extranjera*. En: Web JR Consultores, <https://www.jrconsultores.cl/domicilio-residencia-rentas-de-fuente-chilena-y-extranjera/>, visto el 27 de octubre de 2021.
- LA GUÍA. *El trabajo dependiente*. En: La Guía, <https://derecho.laguia2000.com/derecho-laboral/el-trabajo-dependiente>, visto el 20 de noviembre de 2021.
- MASALÍAS, V. “La recuperación del domicilio por un peruano”. *Agnitio* (Blog), <http://agnitio.pe/2017/04/06/la-recuperacion-del-domicilio-por-un-peruano/>, visto el 27 de octubre de 2021.
- MESIAS, V. “Derecho Constitucional Tributario – Persona natural”. *Comentarios tributarios*. (Blog), <http://blog.pucp.edu.pe/blog/victormesiascanchari/2014/09/23/derecho-constitucional-tributario-persona-natural/>, visto el 09 de noviembre de 2019.
- PAMPILLÓN, R. *Política Fiscal: ¿Qué son los estabilizadores automáticos?* En: Economy Weblog, <https://economy.blogs.ie.edu/archives/2009/02/politica-fiscal-%C2%BFque-son-los-estabilizadores-automaticos/>, visto el 11 de septiembre de 2020.

PLATAFORMA DIGITAL ÚNICA DEL ESTADO PERUANO. *Calcular el impuesto a la renta de quinta categoría.* En: Gob.pe, Plataforma digital única del Estado Peruano, <https://www.gob.pe/7319-superintendencia-nacional-de-aduanas-y-de-administracion-tributaria-calculador-el-impuesto-de-quinta-categoria>, visto el 30 de noviembre de 2021.

PROM PERÚ. *Guía práctica: Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria (CDI) Perú - CAN.* Servicios al Exportador. Departamento de Facilitación de Exportaciones. p.4. En: Web del Sistema Integrado de Información de Comercio Exterior - SIICEX, <https://www.siicex.gob.pe/siicex/documentosportal/alertas/documento/doc/1042039280radD9D4D.pdf>, visto el 27 de octubre de 2021.

SII. *Contribuyentes extranjeros y chilenos sin domicilio ni residencia en Chile.* En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/chilenos_extranjero.pdf, visto el 27 de octubre de 2021.

Descripción de impuestos. En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/descripcion.htm, visto el 27 de octubre de 2021.

Impuesto Único de Segunda Categoría marzo 2016. En: Web SII, Servicio de Impuestos Internos, https://www.sii.cl/pagina/valores/segundacategoria/imp_2da_marzo2016.htm, visto el 27 de octubre de 2021.

SUNAT. *Concepto de no domiciliado.* En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo/no-domiciliados-impuesto-a-la-renta-personas>, visto el 27 de mayo de 2018.

Qué entiendo por rentas de segunda categoría. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <https://personas.sunat.gob.pe/vendo-mi-casa/que-entiendo-por-rentas-segunda-categoria>, visto el 20 de noviembre de 2021.

¿Qué entiende por tributo? En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html, visto el 03 de junio de 2020.

Renta de primera categoría. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <https://renta.sunat.gob.pe/personas/renta-de-primeracategoria>, visto el 20 de noviembre de 2021.

Unidad Impositiva Tributaria. En: Web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, <http://www.sunat.gob.pe/indicestajas/uit.html>, visto el 20 de noviembre de 2021.

VERONA, J. “INEI publica datos de pobreza 2019”. *Grupo Verona* (Blog), <https://grupoverona.pe/inei-publica-datos-de-pobreza-2019/>, visto el 27 de octubre de 2021.



Documentos legales

Normas:

Constitución Política del Perú.

Código Civil peruano.

TUO del Código Tributario, aprobado por D.S. N.º 133-2013-EF.

TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S. N.º 179-2004-EF.

Ley N.º 26702, La Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Ley General del Trabajo.

Decreto Supremo N.º 392-2020-EF, publicado en el Peruano el 08 de marzo de 2021.

Decreto Legislativo N.º 689, Ley para la contratación de trabajadores extranjeros.

Resoluciones e Informes:

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00974-5-2012, de fecha 19 de enero de 2012.

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 103-5-2009, de fecha 8 de enero de 2009.

Informe N.º 096-2018-SUNAT/7T0000, del 29 de octubre de 2018.

Normas Internacionales:

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Decisión N.º 578.

Normas extranjeras:

Ley sobre Impuesto a la Renta (Chile), Decreto Ley N.º 824

Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (España).

Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (España).

Expedientes:

EXP. N.º 01470-2016-PHC/TC-Arequipa, del 12 de febrero del 2019.

Periódicos:

Diario oficial El Peruano.