

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



IMPACTO TRIBUTARIO DE LAS SITUACIONES DE EMERGENCIA SOBRE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES EN EL PERÚ

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Pablo José Huapaya Garriazo

Código 20207073

Luis Eduardo Velasquez Rodriguez

Código 20178008

Asesor

Villanueva Gutierrez, Walker

Lima – Perú

Noviembre de 2024

**TAX IMPACT OF EMERGENCY
SITUATIONS ON THE DOMICILED STATUS
OF NATURAL PERSONS IN PERU**

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|-----------|
| RESUMEN | ix |
| ABSTRACT..... | x |
| CAPÍTULO I: PANORAMA DE LAS SITUACIONES DE EMERGENCIA SOBRE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES... 1 | |
| 1.1 Definición “Situaciones de Emergencia” y las políticas públicas del Estado | 5 |
| 1.2 Marco Constitucional Peruano en situaciones de emergencia o excepción..... | 9 |
| 1.3 La configuración de la condición de residente y la sujeción del plazo de 183 días.. | 11 |
| 1.4 .Las restricciones al libre tránsito y movilidad geográfica por las situaciones de emergencia y su efecto en la condición de residente para efectos de imposición fiscal. | 13 |
| 1.5 Las recomendaciones de la OCDE respecto a la tributación de personas físicas en el marco de situaciones de fuerza mayor | 16 |
| CAPÍTULO II: ASPECTOS VINCULADOS A LA CONDICIÓN DE RESIDENTE FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL | 21 |
| 2.1 Imposición fiscal a trabajadores transfronterizos por servicios personales | 21 |
| 2.2 Criterio de vinculación subjetiva para la imposición de impuestos en personas naturales no domiciliadas en España y Colombia | 24 |
| CAPÍTULO III: ASPECTOS VINCULADOS A LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA..... | 30 |
| 3.1 Criterios de vinculación en el ordenamiento jurídico peruano | 31 |
| 3.2 La condición de domiciliado en la Ley del Impuesto a la Renta | 33 |
| 3.3 Criterios adoptados por la OCDE en situaciones de emergencia y su aplicación en la legislación interna y los Convenios para Evitar la Doble Imposición | 39 |
| 3.4 Criterio adoptado por la Administración Tributaria respecto al efecto de las situaciones de emergencia en la condición de domiciliado en el Perú | 41 |
| CAPÍTULO IV: PROBLEMAS GENERADOS POR LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS EN EL MARCO DE SITUACIONES DE EMERGENCIA..... | 43 |
| 4.1 Estado de Cuestión..... | 43 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2 Planteamiento del Problema | 45 |
| 4.3 Impacto de las circunstancias excepcionales en la condición de residencia fiscal de personas naturales: El caso del Reino Unido..... | 49 |
| 4.3.1 Circunstancias excepcionales vinculadas a situaciones de salud..... | 50 |
| 4.3.2 Circunstancias excepcionales vinculadas a la intención de permanencia en el territorio | 51 |
| 4.3.3 Circunstancias excepcionales por Golpe Militar o Conflicto Armado reconocidas por el Foreign and Commonwealth Office (FCO)..... | 52 |
| 4.3.4 Circunstancias excepcionales generadas por el COVID-19 | 53 |
| 4.4 Impacto tributario de las situaciones de emergencia sobre la condición de domiciliado de personas naturales en el Perú | 54 |
| 4.4.1 Adquisición de residencia fiscal de forma accidental..... | 54 |
| 4.4.2 Generación de “Impatriados accidentales” | 55 |
| 4.5 Propuesta de solución | 56 |
| CONCLUSIONES | 59 |
| RECOMENDACIONES | 61 |
| REFERENCIAS..... | 62 |
| ANEXOS..... | 67 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | |
|---|----|
| Tabla 2.1 Impuesto en España antes y después de la ley Beckham..... | 29 |
| Tabla 3.1 Condición de domiciliado de personas naturales en la ley del Impuesto a la Renta y su reglamento..... | 37 |
| Tabla 4.1 Propuesta de modificación del inciso b) y del ultimo párrafo del artículo 7a de la Ley del Impuesto a la Renta..... | 57 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 4.1 Países con las fronteras cerradas durante la Pandemia..... | 46 |
| Figura 4.2 Tipos de Restricciones de Inamovilidad por Continente durante la Pandemia | 47 |
| Figura 4.3 Adquisición de residencia fiscal chilena de un ciudadano peruano en situaciones de emergencia | 55 |
| Figura 4.4 Permanencia de la condición de residencia fiscal de un ciudadano peruano en situaciones de emergencia | 56 |

ÍNDICE DE ANEXOS

| | |
|---|----|
| Anexo 1: Flexibilización criterio de residencia fiscal en contexto Covid 19 | 68 |
| Anexo 2: Medidas adicionales adoptadas durante la cuarenta | 69 |
| Anexo 3: Criterios utilizados por los estados miembros de la Unión Europea para determinar la residencia fiscal de las personas físicas | 70 |

RESUMEN

El presente estudio analiza el impacto tributario de las situaciones de emergencia sobre la condición de domiciliado de personas naturales en el Perú. En particular, se examina cómo las emergencias, tales como pandemias, desastres naturales u otros eventos que alteren la movilidad de las personas, pueden afectar la residencia fiscal de los contribuyentes y, por ende, sus obligaciones tributarias. A través de un análisis de casos específicos, la investigación identifica las principales problemáticas que surgen en la determinación del domicilio fiscal bajo circunstancias excepcionales; actualmente la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta sólo establece criterios objetivos para calificar a una persona natural como domiciliada en el país, sin embargo consideramos que, existen otros criterios para exonerar a una persona de ser calificada como domiciliada tomando en consideración el Marco Constitucional Peruano en situaciones de Emergencia además de la norma comparada con otras jurisdicciones. Asimismo, se proponen recomendaciones para la adaptación de la normativa tributaria a fin de brindar mayor claridad y seguridad jurídica a los contribuyentes en situaciones de emergencia estableciendo el centro de intereses vitales como criterio vinculante a fin de que el Estado pueda ejercer potestades tributarias a los hechos económicos que incidan en el gravamen de sus rentas. El estudio concluye que la legislación actual presenta vacíos en aquellas situaciones de emergencia para la calificación de una persona como domiciliada, sugiriendo la necesidad de una reforma para adecuar las disposiciones tributarias a los nuevos contextos globales y nacionales.

Palabras clave: Situaciones de emergencia; domiciliado, personas naturales; residencia fiscal.

ABSTRACT

This study analyzes the tax impact of emergency situations on the tax residence status of individuals in Peru. In particular, it examines how emergencies, such as pandemics, natural disasters, or other events that alter people's mobility, can affect taxpayers' fiscal residence and, consequently, their tax obligations. Through an analysis of specific cases, the research identifies the main issues that arise in determining tax residence under exceptional circumstances. Currently, the Income Tax Law and Regulations only establish objective criteria for qualifying an individual as domiciled in the country. However, we believe that there are other criteria for exempting a person from being classified as domiciled, taking into account the Peruvian Constitutional Framework in emergency situations, as well as comparative norms from other jurisdictions. Furthermore, recommendations are proposed for adapting tax regulations to provide greater clarity and legal certainty to taxpayers in emergency situations by establishing the center of vital interests as a binding criterion, so that the state can exercise tax powers over economic activities affecting the taxation of their income. The study concludes that the current legislation has gaps in emergency situations for qualifying a person as domiciled, suggesting the need for reform to adjust tax provisions to new global and national contexts.

Keywords: Emergency situations; domiciled, natural persons; tax residence.

CAPÍTULO I: PANORAMA DE LAS SITUACIONES DE EMERGENCIA SOBRE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES

El presente trabajo de investigación desarrolla un análisis sobre las implicancias tributarias que traen consigo las situaciones de emergencia en cuanto al traslado o restricciones de movilizaciones forzosas de personas naturales y como la actual norma tributaria peruana desarrolla una imputación domiciliaria sobre un único criterio de vinculación en cuanto al cómputo de días de permanencia en el país; asimismo en qué casos puede existir una mejora en la interpretación o cómo puede considerarse otros criterios para poder calificar la condición domiciliaria de un no residente en el país.

A modo de entrar en contexto, brindamos como ejemplo la Pandemia ocurrida a nivel internacional a inicios del año 2020 y como dentro del primer trimestre del año en mención muchos países cerraron sus fronteras a fin de evitar la propagación del virus del COVID-19 y muchas personas quienes eventualmente residieron en un país se vieron obligados a permanecer en el país donde eventualmente residen. Esta situación originó la declaración de emergencia e inamovilidad declarada por el Gobierno mediante Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 15 de marzo de 2020.

El Código Civil señala que “caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso”. (Presidencia de la República del Perú, 1984, Artículo 1315).

Es importante destacar que la distinción entre los términos "caso fortuito" y "fuerza mayor" radica en la persona responsable de producir o causar el evento. Por lo tanto, el término "fuerza mayor" se refiere a la situación en la que el hombre fue el responsable.

Como ejemplo de causa de fuerza mayor podemos mencionar al ataque militar en Ucrania, lo cual originó que diversos militantes empiecen a migrar a diversos países y

donde quizá la permanencia de estas personas solo es momentánea por causa de un posible acuerdo o pacto no bélico.

El Diccionario de la Real Academia, define la “Guerra” como circunstancia social bélica producto de una lucha armada entre dos o más naciones o conflicto de bandos dentro de una misma nación (RAE, 2022), y es evidente que estas pugnas traen consigo daños irreparables, entre ellos la pérdida de vidas, daños económicos, esta situación conlleva incluso hasta la migración de personas a fin de preservar la integridad.

Ahora, si llevamos este concepto como condicionante para afectar las relaciones comerciales, el contexto de una guerra corresponde a una figura jurídica como causa mayor para poder alterar un contrato o negocio jurídico, es decir, estamos frente a la aplicación del principio de “*rebus sic stantibus*” que corresponde una cláusula que permite modificar un contrato por circunstancias especiales donde aplicar esta cláusula corresponde como un fundamento correcto de la aplicación de la buena fe.

Como señala Clark, un evento bélico refiere a una circunstancia de fuerza mayor que trae consigo impedir el cumplimiento de una obligación, y la guerra como tal es un evento que por su naturaleza es calificada como una contingencia que trae consigo daños irreversibles (Clark, 2022).

De acuerdo a lo que menciona Del Risco Sotil, para que un evento pueda ser calificado legítimamente como fuerza mayor, debe tratarse como un suceso extraordinario que es imprevisible e irresistible, trátase como el evento insuperable para el deudor que hace irrealizable una obligación (Del Risco Sotil, 2011).

Un Estado de Excepción puede constituirse como actos de autoridad, que se conocen también como “hechos del príncipe”. En cambio, los hechos producidos por la naturaleza, como un terremoto, un aluvión, un tornado, una epidemia, etc., son considerados “casos fortuitos”.

Si bien la pandemia por el COVID-19 engloba supuestos de caso fortuito (el virus) y de fuerza mayor (la cuarentena, los toques de queda y demás actos de autoridad derivados del estado de excepción); se puede decir que jurídicamente este evento califica como una situación de fuerza mayor, al implicar restricciones de movilidad, según lo establecido en el artículo 1315° del Código Civil citado anteriormente; siendo un evento irresistible, extraordinario e imprevisible.

Entonces, una consecuencia del caso fortuito o fuerza mayor es que extingue la obligación. Como lo mencionamos, para que un evento pueda ser calificado legítimamente como caso fortuito o fuerza mayor, debe tratarse de un suceso extraordinario, imprevisible e irresistible. El análisis de estos elementos debe ser extremadamente riguroso, pues su verificación acarrea consecuencias tan graves como la extinción de la relación obligatoria válida y eficazmente constituida, siendo que estos elementos deben concurrir de forma conjunta para ser considerados como causa no imputable y por ende, ser suficiente para lograr la liberación de deudor. Por tanto, si un evento es extraordinario pero previsible y resistible por el deudor, éste no quedará exonerado de los efectos del incumplimiento. (Del Risco Sotil, 2011)

Como señala León Hilario, citando el contenido del contrato de Camisea, “la causa no imputable a cualquiera de las partes consiste en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible que, impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso, que esté fuera del control razonable y que no pudiera ser prevista o que, habiendo sido prevista, no pudiera ser evitada”. (León, 2007).

Bajo este mismo orden de ideas, en la cláusula Décimo Quinta del Convenio Especulativo por Información (SPEC) entre PetroPerú y Core Laboratories Sales N.V. celebrado en marzo de 2011, se indica lo siguiente:

Se entiende por caso fortuito [o] causa de fuerza mayor, entre otros, los siguientes: huelgas, paros, incendios, terremotos, temblores, derrumbes, avalanchas, inundaciones, huracanes, tempestades, explosiones, actos fortuitos imprevisibles, conflictos bélicos, guerrillas, actos terroristas, sabotaje, conmoción civil, bloqueos, demoras incontrolables en el transporte, imposibilidad de obtener, no obstante haberlo previsto, facilidades adecuadas para el transporte de materiales y equipos, así como licencias, permisos y servicios o cualquier otra causa, ya sea similar o distinta de aquellas específicamente enumeradas aquí, que esté fuera del control razonable y no pudiera ser prevista por dicha Parte, o que, habiendo sido prevista no pudiera ser evitada (PetroPerú, 2011).

Por otro lado, se debe mencionar que en el ámbito tributario no existe una norma expresa que estipule la extinción de obligaciones o deberes formales por caso fortuito o fuerza mayor. Podemos agregar que, en materia de infracciones, el artículo 165° del Código Tributario estipula que las infracciones se determinan de forma objetiva.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal ha indicado que las infracciones no pueden ser aplicadas sin tomar en cuenta un hecho tan evidente al ser un caso de fuerza mayor establecido en el artículo 1315° del Código Civil, siendo que en este caso existieron evidencias suficientes que acreditaron la imposibilidad de la contribuyente de ingresar a su domicilio fiscal que se encontraba en las instalaciones de la Universidad Nacional de Ingeniería, debido a la toma del local por los estudiantes universitarios, circunstancias que se habría originado desde días previos a la fecha en que debía cumplir con la prestación y pago de las obligaciones tributarias a su cargo, prorrogado por varios días y reiterado en diversas oportunidades, según los reporte periodísticos acompañados (RTF 3598-1-2011, 2011).

En otro extremo, la condición de “domicilio” bajo la definición que establece el artículo 33° del TUO del Código Civil (en adelante Código Civil), indica que el domicilio es: *“la residencia habitual de la persona en un lugar”*. Este título debe entenderse como aquel lugar donde jurídicamente se considera fijada una persona, como lugar de vivienda para el cumplimiento de sus obligaciones y la ejecución de diversos derechos que posee. Entiéndase también el concepto de domicilio como el lugar donde se genera las actividades económicas y donde radica además el núcleo familiar, como los lazos efectivos conyugales tal como se establece en el artículo 36° del Código Civil.

Entonces, el inciso a) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta considera como domiciliados en el país a las personas naturales de nacionalidad peruana con domicilio en el país y que se encuentren de acuerdo con las normas de derecho común conforme a lo establecido en el mencionado artículo 33° del Código Civil.

En ese sentido, durante la Pandemia, los peruanos que tenían domicilio en el país y que por diversas razones se encontraron fuera del país, en la fecha que se impusieron restricciones a nivel mundial, no perdieron su calidad de domiciliado ya que mantenían su vivienda habitual en Perú.

La calificación de domicilio en la Ley de Impuesto a la Renta, para una persona natural extranjera no recoge lo establecido en el mencionado Código Civil, ya que de acuerdo al inciso b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, para estas personas no se entiende como “domicilio” al lugar de vivienda, núcleo familiar y centro donde radica las principales actividades económicas, sino que se le considera domiciliada en el

país por su sola residencia dentro del país por un cómputo de 183 días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses.

En el contexto del COVID-19, los extranjeros se vieron forzados a permanecer en el país durante el período de la cuarentena domiciliaria, que por la sola obligación conlleva a que muchos califiquen como personas domiciliadas en el Perú a partir del 01 de enero del 2021.

Estos movimientos o traslados de personas fueron generados por causas de fuerza mayor o situaciones de emergencia y su permanencia o residencia en un nuevo Estado es sólo por necesidad, incluso hasta de auxilio, o por restricciones de fuerza mayor; desde nuestro punto de vista, debe existir una armonización en cuanto a los derechos fundamentales de las personas y el tratamiento tributario peruano para poder calificar a una persona domiciliada en el Perú, o quizá lograr en el Legislador o en la opinión de la Administración Tributaria una flexibilización en la interpretación de la norma tributaria.

Es preciso mencionar que el legislador desarrolla la condición de domiciliado en el país, bajo un criterio objetivo, sobre personas naturales de las cuales superan una cantidad de días por residir dentro del país, la norma precisa en el inciso b) del artículo mencionado el cumplimiento en cuanto a superar los 183 días como cómputo mínimo del plazo para ser calificado como domiciliado en el Perú, durante un período cualquiera de doce (12) meses; sin embargo no consideran una excepción del cómputo de días sobre aquellos que se vieron “obligados” o de quienes por una condición de auxilio o necesidad permanecen en un país propios de una situación de emergencia.

A continuación, detallamos en aspecto general el panorama actual de las situaciones de emergencia y las implicancias fiscales y económicas que traen consigo y como afectan a las personas naturales domiciliadas en el país y el tratamiento que tiene la Constitución Peruana en los casos donde los derechos fundamentales de las personas se encuentran vulnerados y el papel del Estado en cuanto a resguardar la integridad de las personas.

1.1 Definición “Situaciones de Emergencia” y las políticas públicas del Estado

Nuestro país no fue ajeno al cierre de fronteras y las medidas que se adoptaron obligó a que diversas personas permanezcan en el país originando un cambio, entre muchos de ellos, en la condición domiciliaria.

En virtud de lo establecido en la introducción del presente capítulo, es necesario entender la conceptualización de las denominadas “situaciones de emergencia”.

En ese sentido, para la Asociación Española de Asesores Fiscales las restricciones de movilización por causa de la COVID-19 constituyen una “situación de fuerza mayor” y por lo que se debe ignorar la presencia física accidental y por tanto no considerar como días computables la permanencia de una persona dentro de territorio español (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2020).

Tomando este alcance, es preciso indicar que la Real Academia de la Lengua Española (en adelante, RAE) define las denominaciones de “situación” y “emergencia”. Respecto a la primera, la define como el agregado de circunstancias y/o factores que repercuten sobre alguien o algo en un momento dado; mientras que, por la segunda se entiende por aquella situación de peligro que requiere una acción inmediata de apoyo y/o atención. Estas situaciones de emergencia pueden clasificarse en varias categorías:

(i) *Desastres Naturales*, entre los cuales encontramos a:

- Terremotos: Movimiento sísmico que causa destrucción significativa y pérdida de vidas.
- Huracanes, tornados, y tormentas: Eventos climáticos extremos que resultan en daños masivos a infraestructuras y propiedades, además de pérdidas humanas.
- Inundaciones: Desbordamientos de ríos, lluvias torrenciales o marejadas ciclónicas que sumergen áreas habitadas.
- Erupciones volcánicas: Emisiones de lava, ceniza y gases tóxicos que afectan grandes zonas y poblaciones.
- Incendios forestales: Fuegos incontrolables que devastan áreas boscosas, rurales e incluso urbanas.

(ii) *Emergencias de Salud Pública*:

- Pandemias y epidemias: Brotes de enfermedades infecciosas a gran escala que representan un riesgo elevado para la salud pública (e.g., COVID-19, gripe aviar).

- Contaminación masiva: Derrames de sustancias tóxicas o desastres ambientales que comprometen la salud de la población (e.g., desastres nucleares, químicos).

(iii) *Conflictos Sociales y Políticos:*

- Insurrecciones o disturbios: Movimientos violentos o rebeldías que amenazan el orden público y la estabilidad del gobierno.
- Terrorismo: Actos de violencia dirigidos a intimidar o coaccionar a gobiernos o poblaciones.

(iv) *Guerras y Conflictos Armados:*

- Invasiones extranjeras: Ataques o invasiones militares por parte de otra nación.
- Conflictos civiles: Guerra civil o enfrentamientos internos de gran magnitud.

(v) *Crisis Económicas Severas*, como el colapso económico, es decir, situaciones que llevan a la insolvencia del gobierno, hiperinflación o desempleo masivo.

La crisis sanitaria del COVID-19 evidenció múltiples efectos, uno de ellos, el aspecto económico. Prueba de ello es que, antes de ello, el Perú se manifestó como un país con fortaleza económica, dentro del marco macroeconómico, de tal manera que “los indicadores del déficit fiscal y deuda pública del Estado se situaban entre los porcentajes más bajos de América” (Arias, 2021, p. 6).

Estas situaciones de emergencia implicaron la adopción de medidas oportunas y correctas, considerando la coyuntura o situación que afecta. Una de las principales medidas fue el confinamiento obligatorio de las personas en sus domicilios o localidades, lo que conocemos como “cuarentena”, la cual tenía la característica de ser obligatoria, ya que buscaba evitar que el virus, con efectos letales en la salud pública, se propague por todo el país.

En adición a ello, el Poder Ejecutivo emitió diversos decretos para frenar el ingreso de personas infectadas a nuestro país. Por ello, mediante Decreto Supremo N.º

044-2020-PCM se dispuso el cierre total de las fronteras, el cual influye en denegar el acceso o traslado de pasajeros por medio terrestre, aéreo, marítimo y fluvial.

Si bien dichas restricciones tenían un plazo original de 15 días, en la medida que se observaba el aumento de los contagios dicho plazo se prorrogaba a más. Por este motivo, el 21 de abril de 2020 se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Supremo N.º 011-2020-TR, en donde se estableció las medidas para mermar los efectos económicos negativos que impactaron en los trabajadores y empleadores. Dicho documento sólo se enfoca en aquellos trabajadores quienes están bajo un contrato laboral, entre las medidas destacan las que siguen:

- Establecer si el empleador se encuentra imposibilitado de aplicar el trabajo remoto
- Evaluar la adopción de medidas alternativas y correctas a fin de mantener la relación laboral
- Alcances nuevos del procedimiento de suspensión perfecta de labores.
- Medidas excepcionales para preservar los ingresos y protección social del personal afectado por una suspensión perfecta.
- Medidas aplicables a los trabajadores del grupo de riesgo por edad o factores clínicos.
- Determinar las obligaciones del empleador en procedimientos de suspensión perfecta iniciados con anterioridad.
- Obligaciones laborales para el registro del trabajo remoto
(Decreto_Supremo_N.º_011-2020-TR, 2020).

El gremio empresarial adoptó medidas para el cumplimiento del trabajo por vía remota desde las residencias de los trabajadores tomando en consideración la citada norma, asimismo, varias empresas en nuestro país mantuvieron operaciones con personas naturales domiciliadas y no domiciliadas en el país.

En adición al párrafo anterior, durante estas restricciones, muchos extranjeros se vieron obligados a permanecer en el país más del tiempo requerido por sus servicios, sin considerar que, bajo dichas restricciones, se generaron consecuencias que afectaron su condición legal en nuestro país. Una de ellas es el cambio de su residencia fiscal, específicamente de su condición de no domiciliados a domiciliados y esto en virtud del

inciso b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, adquirieron la calidad de domiciliados en el Perú.

Según lo expuesto, el Estado no consideró una flexibilización en la norma tributaria, por tanto, existe una situación de emergencia o de fuerza mayor que requiere ser atendida ya que el perjuicio económico recae sobre las personas naturales no domiciliadas por el cambio de su condición domiciliaria y es oportuno que se pueda establecer una excepción en general para los casos de emergencia.

En los siguientes apartados detallaremos un pronunciamiento de la Administración Tributaria en respuesta a una consulta formulada por una suspensión del cómputo de los 183 días tal como establece el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta para aquellas personas que fueron afectadas por el cierre de fronteras.

1.2 Marco Constitucional Peruano en situaciones de emergencia o excepción

El régimen de excepción en el Perú se ve regulado en el artículo 137° de la Constitución Política del Perú, este artículo refiere en como el Estado se ve obligado de adoptar medidas en cuanto a la restricción del ejercicio de algunos derechos fundamentales a fin de superar algunas circunstancias que aquejan al país, donde la vigencia del régimen se va a mantener en cuanto sea necesario y del tipo de régimen de excepción.

Como se sabe, un Estado puede adoptar un régimen de excepción o medidas a fin de combatir situaciones que pongan en riesgo la salud o integridad de los ciudadanos.

Las medidas mencionadas implican una directa afectación a los derechos fundamentales, especialmente aquellos que implican limitaciones en su ejercicio. Por lo tanto, cuando se disponga su aplicación, deben ser objeto de un examen minucioso.

Dado que no se trata de una situación que pueda durar indefinidamente en el tiempo, el elemento de la temporalidad, que reviste a un estado de excepción, debe ser objeto de evaluación. La posibilidad de extender su validez tanto en el estado de sitio como en el estado de emergencia está en debate. (Donayre, 2013).

En el mencionado artículo se establecen dos tipos de régimen de excepción, como el Estado de emergencia y Estado de sitio. El primer estado, de excepción, se refiere a aquellos casos donde existe la perturbación de la paz, orden interno, catástrofes o peligros que impacten la vida de la Nación; mientras que, el Estado de sitio, se declara en caso de

existir una invasión, guerra exterior, guerra civil o peligros inminentes de producirse, otra diferencia entre cada estado es la cantidad de días de excepción, la primera es por 60 días mientras que el segundo es 45 días.

Las diversas situaciones que pueden habilitar a un Estado en cuanto de adoptar medidas de excepción han sido discutidas en varias ocasiones. Existen tres supuestos para tal efecto. Primero, las perturbaciones del orden público; en segundo lugar, la guerra; y, por último, las calamidades naturales (Donayre, 2013).

Por otro lado, el Estado debe ser partícipe en brindar el apoyo a las personas en un contexto de régimen de excepción, siendo que los derechos de las personas se ven afectados por una situación de Emergencia, es claro que las leyes respectivas y medidas establecidas en una situación de emergencia deben estar amparadas dentro del marco de la Constitución.

Por ello, es importante establecer una salvedad o excepción dentro de la Constitución a fin de que la población no se vea afectada del todo vinculado al límite de sus derechos fundamentales.

Conforme con el primer inciso del artículo 137°, los derechos cuyo ejercicio es susceptible de verse afectado por la declaratoria de un estado de emergencia son la libertad y seguridad personal, el derecho de reunión, la libertad de tránsito y el derecho a la inviolabilidad de domicilio (Donayre, 2013).

En el caso del COVID-19 resulta un ejemplo excelente de justificar un estado de excepción ya que el contagio entre las personas ocurre por la misma libertad de tránsito que al ser realizados afecta la salud de las personas, el Estado aplicó medidas de distanciamiento social y el confinamiento obligatorio en los hogares, restricciones de movilización, libertad individual. Este Estado de excepción bajo estas características corresponden a una coyuntura especial que responden al primer párrafo del artículo 137° de la Constitución Política del Perú.

En otro extremo, si observamos los diversos decretos y pronunciamientos del Estado Peruano en situaciones de Emergencia Nacional vemos que existe una dispersa regulación en leyes y reglamentos asimismo hay un abuso en la aplicación de las normas, por ello convendría contar con una ley de desarrollo constitucional a fin de poder tener debidamente definidas las facultades que suscitan del régimen de excepción, donde aplicarse la discrecionalidad.

García Belaunde menciona que ante una ausencia de Ley Constitucional donde medie el Estado de Emergencia o Régimen excepción, suscitan decretos y leyes que son de menor rango o de inferiores jerarquías que afectan negativamente a la población civil y en la actividad privada, dichos pronunciamientos incluso las considera como censurables (García Belaunde, 1989).

Por tanto, las diversas leyes que establecen las garantías de la vida de las personas y limitar por ello diversos derechos fundamentales, trae consigo un malestar en la población, efectivamente estos pronunciamientos son establecidos mediante una marco de régimen de excepción, lamentablemente en el Perú no observamos un tratamiento diferenciado sobre la condición domiciliaria de la personas, enfocándonos sobre los residentes extranjeros en el Perú que por causa de fuerza mayor deben permanecer de forma obligatoria en el país.

1.3 La configuración de la condición de residente y la sujeción del plazo de 183 días

El presente apartado toma mucha importancia, y es el punto donde la Administración Tributaria toma sus opiniones en virtud de lo establecido en el ya mencionado artículo 7° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) en concordancia con el artículo 4° del Reglamento de la LIR, el referido artículo establece quienes son considerados como personas domiciliadas en el país:

Se consideran domiciliados en el país:

- a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.
- b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses.

Las normas tributarias sólo tienen incidencia en quienes son alcanzados por la soberanía del Estado que las emite, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta es el derecho de un Estado de imponer un gravamen en determinadas personas, observamos que el Estado exige la contribución respectiva de impuestos sobre aquellas personas o bienes que se encuentren dentro de su jurisdicción.

García Mullín (1980), respecto a la base jurisdiccional dice:

Para que un enriquecimiento calificado abstractamente como renta, por una legislación genere el impuesto correspondiente, no basta con que el encaje en la descripción hipotética de la ley, sino que además es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país; que por alguna circunstancia, el Estado se atribuye jurisdicción, en el sentido de potestad tributaria, para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas (p. 54).

Se desprende de los párrafos anteriores, que en la medida que exista un hecho imponible contenido dentro de una norma y genere la cancelación de un impuesto, la persona o el sujeto generador de renta tiene algún tipo de conexión con el Estado.

De acuerdo a los alcances de la doctrina establece dos criterios de conexión o de vinculación:

El primero nos referimos al criterio de conexión objetivo el cual sustenta la exigencia del pago de un impuesto por la actividad que se desarrolla dentro de un país, este criterio establece gravar de Impuesto a la Renta sobre todo acto gravable en aquel Estado donde la riqueza nace. Este criterio es también llamado como el criterio de territorialidad de la fuente.

Velásquez menciona que, el criterio de fuente territorial se basa en que el Estado tiene el derecho de gravar el enriquecimiento en el país donde se desarrolla la actividad, o donde se ubica el bien para gravar la riqueza, sustentando así el principio de solidaridad (Velásquez Vainstein, 2012).

El segundo criterio de conexión corresponde al subjetivo, el Estado grava de impuestos al perceptor de la renta, considerando como criterio vinculante su domicilio, nacionalidad.

Además, establece dentro de su tesis el *criterio de vinculación subjetiva* donde la conexión radica sobre aquellos que atienden a criterios de pertenencia política y social, y son la nacionalidad o ciudadanía y la residencia o el domicilio, respectivamente (Velásquez Vainstein, 2012).

En la *vinculación por nacionalidad*, el Estado impone el pago de un impuesto a todos los nacionales, sin importar el lugar donde residan o del país donde se encuentre

ubicada la fuente generadora del beneficio, este criterio sólo aplica para personas naturales.

Dentro del ámbito civil, se entiende el concepto de domicilio como el lugar de residencia habitual dentro de un territorio; así, si la persona natural pasiva habita en el exterior se restringe las posibilidades fiscales para exigir prestaciones tributarias, las que quedan limitadas a las rentas de fuente nacional.

Teniendo conocimiento de los criterios de conexión, corresponde repasar como están vinculados con los incisos a) y b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta.

El inciso a) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, responde al criterio subjetivo ya que el Estado pretende gravar de impuesto sobre las rentas que generen los peruanos y que tienen a su vez una residencia habitual dentro del territorio, observamos una relación en las personas naturales peruanas y el domicilio donde reside, por ello hay un sentido correcto de parte del Estado de ejercer potestad de gravar de impuesto sobre aquellos que generen riqueza dentro del territorio ya que los contribuyentes tienen beneficios del entorno social, político y económico (Velásquez Vainstein, 2012).

En cambio, el inciso b) del referido artículo 7° está relacionado al criterio objetivo donde toma relevancia cuantificación de más 183 días dentro del territorio peruano para que una persona extranjera pueda ser calificada como domiciliada dentro del país, el Estado no considera otros aspectos como de residencia o de lazos familiares a fin de calificar a una persona como domiciliada en el país, es en este punto donde radica nuestra investigación en proponer una flexibilidad en el tratamiento de la condición de domiciliado a los extranjeros.

1.4 Las restricciones al libre tránsito y movilidad geográfica por las situaciones de emergencia y su efecto en la condición de residente para efectos de imposición fiscal

Las restricciones al libre tránsito y la movilidad geográfica debido a situaciones de emergencia pueden tener efectos significativos en la condición de residente a efectos de imposición fiscal. Esta condición es crucial porque determina qué ingresos y en qué jurisdicciones estarán sujetos a impuestos. Algunos de los efectos y consideraciones son las siguientes:

- (i) Efectos en la Condición de Residente Fiscal

(i.1) Cambio de Residencia Fiscal Involuntario:

- ✓ Prolongación de la Estancia: Si una persona queda atrapada en un país debido a restricciones de viaje, puede superar el umbral de días requerido para ser considerado residente fiscal en ese país. Por ejemplo, en muchos países, permanecer más de 183 días en un año fiscal puede convertir a una persona en residente fiscal de ese país.
- ✓ Retorno Anticipado: Alternativamente, si una persona debe regresar a su país de origen antes de lo planeado debido a una emergencia, puede impactar su estatus de residente en el país de destino.

(i.2) Doble Residencia Fiscal:

Las restricciones pueden llevar a situaciones de doble residencia, donde una persona es considerada residente fiscal en dos países simultáneamente. Esto puede resultar en una doble imposición, aunque los tratados fiscales bilaterales suelen mitigar este efecto.

(i.3) Impacto en los Acuerdos de Teletrabajo:

Durante emergencias, muchas personas trabajan de forma remota desde lugares diferentes a su ubicación habitual. Esto puede influir en la imposición fiscal de los ingresos derivados del trabajo, ya que algunos países tienen normas específicas sobre dónde se considera generado el ingreso.

(ii) Medidas y Consideraciones de las Autoridades Fiscales

(ii.1) Guías y Excepciones Temporales:

Muchos países han emitido guías temporales para aclarar cómo las restricciones de movilidad por emergencias afectan la residencia fiscal. Por ejemplo, algunas jurisdicciones han indicado que los días pasados en un país debido a restricciones de emergencia no contarán para la determinación de la residencia fiscal.

(ii.2) Tratados de Doble Imposición:

Los tratados de doble imposición (DTA, por sus siglas en inglés) a menudo incluyen cláusulas para resolver conflictos de doble residencia. Durante

emergencias, las autoridades fiscales pueden referirse a estos tratados para evitar la doble imposición.

(iii.3) Requerimientos de Documentación:

Para beneficiarse de las guías temporales o excepciones, los contribuyentes pueden necesitar proporcionar documentación que demuestre que su presencia prolongada en una jurisdicción fue involuntaria y debida a restricciones de emergencia.

De acuerdo a lo expuesto en párrafos anteriores, observamos que las restricciones de movilidad por causa de la crisis sanitaria (fuerza mayor) o el movimiento masivo de personas por causa de un conflicto bélico (fuerza mayor) trae consigo impedimentos de salida del país, así como movilización masiva de personas.

Sin embargo, en nuestro país no se emitió ninguna norma excepcional en apoyo a los trabajadores extranjeros quienes se vieron afectados en su condición domiciliaria por dicha situación de emergencia.,

Los pronunciamientos del Estado en cuanto al cierre de fronteras y prorrogas en el aumento de la cuarentena fueron producto de la crisis sanitaria.

Prueba de ello es que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) emitió el Informe 133-2020-SUNAT/7T0000, donde se absolvió una consulta formulada en cuanto si la medida de cierre de fronteras, adoptada en el artículo 8 del Decreto Supremo N.º 044-2020-PCM suspende el plazo previsto del inciso b) del artículo 7º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En dicha consulta la SUNAT concluyó que dicho plazo no suspende el plazo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de establecer la condición de domiciliado en el Perú (Informe_N.º_133-2020-SUNAT/7T0000, 2020), resultado evidente la interpretación literal que tienen la SUNAT para efectos de calificar a una persona extranjera como domiciliada dentro del país.

Sin embargo, la OCDE ha recomendado una serie de lineamientos para que los países puedan modificar su legislación interna y ajustarla ante este nuevo contexto. Es decir, el caso de países tales como Colombia, Reino Unido, Irlanda, Australia donde observaron el contexto de Pandemia adoptaron diversas formas de poder calificar o no a una persona domiciliada en cada país por la calificación de su domicilio, para una mejor

comprensión recomendamos la revisión del Anexo 01 del presente trabajo. Cabe indicar además que estas no fueron las únicas jurisdicciones que establecieron tales criterios, conforme se puede evidenciar del Anexo 02.

En dichas jurisdicciones se adoptaron las recomendaciones de la OCDE a efectos de poder generar condiciones para poder afrontar la crisis sanitaria, considerando las restricciones de tránsito y movilidad las cuales, como hemos visto, tienen incidencia fiscal en circunstancias en donde existen operaciones transfronterizas.

Es probable que, en el futuro, se inicie una reforma legislativa para poder adoptar dichas recomendaciones, asimismo no solo se considere en situaciones de crisis sanitarias sino en circunstancias de situaciones de emergencia donde conceptualiza diversas causas de emergencia.

1.5 Las recomendaciones de la OCDE respecto a la tributación de personas físicas en el marco de situaciones de fuerza mayor

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) emitió un pronunciamiento denominado *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, en donde se analizan los impactos fiscales de situaciones transfronterizas, tales como:

- Las que afectan a la residencia fiscal de las personas físicas.
- Las que impactan sobre la residencia fiscal de las sociedades a los efectos de los CDI.
- Las que poseen implicaciones respecto de la existencia de un «establecimiento permanente».
- Las que afectan a las reglas aplicables a los “trabajadores transfronterizos” (OCDE, 2020).

Como mencionamos anteriormente, algunas jurisdicciones ya han desarrollado lineamientos que proveen el impacto del COVID-19 en la determinación del estado de residencia de un individuo por tratados internos y fiscales.

Si consideramos como ejemplo, dentro del caso del Reino Unido se emitió una guía sobre si los días de estancia en el Reino Unido puede ignorarse para determinar la

calidad de residencia en los casos o circunstancias excepcionales, la misma que recoge lo dispuesto en la sección 22 del Anexo 45 de la Ley de Finanzas de 2013:

- (1) If P is present in the UK at the end of a day, that day counts as a day spent by P in the UK.
- (2) But it does not do so in the following two cases.
 - (...)
 - (4) The second case is where:
 - (a) P would not be present in the UK at the end of that day but for exceptional circumstances beyond P's control that prevent P from leaving the UK, and
 - (b) P intends to leave the UK as soon as those circumstances permit.
- (5) Examples of circumstances that may be “exceptional” are:
 - (a) national or local emergencies such as war, civil unrest or natural disasters, and
 - (b) a sudden or life-threatening illness or injury.
- (6) For a tax year:
 - (a) the maximum number of days to which sub-paragraph (2) may apply in reliance on sub-paragraph (4) is limited to 60, and
 - (b) accordingly, once the number of days within sub-paragraph (4) reaches 60 (counting forward from the start of the tax year), any subsequent days within that sub-paragraph, whether involving the same or different exceptional circumstances, will count as days spent by P in the UK (HMRC Revenue and Customs, 2020).

En el caso de Australia, publicaron una guía declarando que aquellas personas que no son residentes australianas y se encuentran en territorio Australiano temporalmente debido al cierre de fronteras por causa del COVID-19, no generan en ellas el cambio de su condición fiscal como residente australiano:

If you are here temporarily for some weeks or months because of COVID-19 then you will not become an Australian resident for tax purposes provided you:

- Usually live overseas permanently
- Intend to return there as soon as you are able to.

However, the tax residency issue may be more complicated if you:

- End up staying in Australia for a lengthy period

Do not plan to return to your country of residency when you are able to do so. (Australian Taxation Office, 2020).

Por otro lado, Irlanda prevé circunstancias de fuerza mayor en las que una persona no puede salir del territorio Irlandés el día previsto de salida debido a sucesos naturales extraordinarios:

Where an individual is prevented from leaving the State on his or her intended day of departure because of extraordinary natural occurrences or an exceptional third party failure or action - none of which could reasonably have been foreseen and avoided - the individual will not be regarded as being present in the State for tax residence purposes for the day after the intended day of departure provided the individual is unavoidably present in the State on that day due only to 'force majeure' circumstances. Example of extraordinary natural occurrences: sudden and severe adverse weather conditions. Example of exceptional third party failure or action: the breakdown of an aircraft or a labor strike (Revenue Irish Tax and Customs, 2020).

En este contexto, las recomendaciones mencionadas inicialmente desarrollan dos situaciones potencialmente afectadas por la crisis COVID-19, considerando que estas limitaciones de movilidad podrían afectar la residencia fiscal de las personas físicas que realizan trabajos transfronterizos a los efectos de la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI).

Por un lado, tenemos el caso de personas físicas que, por motivo de viaje, desplazamiento laboral o profesional, se encuentran fuera de su país de residencia fiscal habitual, estableciéndose en un país distinto mientras dura la restricción de movilidad. Siendo así, la OCDE establece recomendaciones que excluyen la calificación de residente fiscal cuando existan situaciones excepcionales como el confinamiento sanitario(OCDE, 2020, p. 29).

Por otro lado, se menciona aquellas situaciones donde las personas que trabajan en otro Estado durante más tiempo y adquieren la condición de residencia fiscal allí, pero como consecuencia de la crisis sanitaria regresan a su país de origen, dichas situaciones no pueden generar que estas personas sean residentes fiscales en ambas jurisdicciones (OCDE, 2020, p. 32).

Bajo este contexto, es preciso explicar las reglas de residencia establecidas en el artículo 4º del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE:

1) En principio, se indica que, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a

imposición en el mismo debido a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

2) El inciso a) del artículo 4.2 del Convenio, establece que cuando, en virtud de las disposiciones anteriores, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una “vivienda permanente” a su disposición. Los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE indican que dicho lugar será donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente (OCDE, 2010, p. 90).

3) De existir algún indicio de duda respecto a ello, resultaría de aplicación criterio del “centro de intereses vitales”. Los Comentarios al Convenio de la OCDE señala que dicho centro es el lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (OCDE, 2010, p. 90).

4) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde “more”. Los citados comentarios indican que esta situación se refiere al caso de una persona física que no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro. En este supuesto han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de estas. En este caso no precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación. Por ello, ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias (OCDE, 2010, p. 90).

5) Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.

6) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Como podemos observar, la OCDE indica que los convenios contienen cláusulas que pueden suprimir las situaciones de doble residencia fiscal, las cuales son conocidas

como *tie-breaker rules*, y se encuentran contenidas en el citado apartado 2 del artículo 4° del Modelo del OCDE (OCDE, 2020, p. 33).

Por tanto, las reglas desempate de doble residencia del CDI normalmente determinarán que los contribuyentes sean calificados como residentes fiscales donde se encuentre su vivienda habitual permanente (*home*) o del centro de intereses vitales, morada o nacionalidad (OCDE, 2020, p. 34).

Finalmente, además de poner de relieve que lo normal es que no se susciten casos de doble residencia fiscal en estas situaciones, se considera que, bajo el análisis de estos criterios de desempate, deben de recaer sobre los ejecutivos de las administraciones tributarias a través del Procedimiento de Acuerdo Mutuo. (OCDE, 2020, p. 36).

CAPÍTULO II: ASPECTOS VINCULADOS A LA CONDICIÓN DE RESIDENTE FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

El presente capítulo está orientado en analizar los diversos criterios que tienen distintos países para la calificación de residentes en un país, mucho de los países gravan a los ciudadanos extranjeros con el impuesto a la renta sobre la permanencia de una cierta cantidad de días dentro de un territorio, dicho criterio es objetivo en cuanto al cumplimiento netamente de permanencia en un país, consideramos que no sólo basta con la permanencia de una persona para la calificación de domiciliado en el Perú sino que deben considerarse otros criterios que demuestren también que una persona puede tener residencia en un país, como por ejemplo, el núcleo familiar y centro de intereses económicos, existiendo una suerte de flexibilización de sus normativa para poder calificar a una persona extranjera como domiciliada.

Dentro del contexto de situación de emergencia hemos comentado que el Perú no estableció alguna norma o régimen de excepción el cual permita dar un tratamiento diferenciado a personas que no tienen una residencia habitual dentro del país; por tanto, si es importante observar que existen en otras jurisdicciones diversos regímenes y como tratan los casos excepcionales.

En los presentes apartados comentamos sobre las situaciones específicas en trabajadores transfronterizos, en personas naturales que pueden residir en un país en una cantidad menor a los 183 días, pero existen otros criterios que demuestran la calificación de domiciliado en un país, asimismo consideran criterios subjetivos para efectos de dar imposición a las personas que residen por ciertos períodos en un país.

2.1 Imposición fiscal a trabajadores transfronterizos por servicios personales

El crecimiento de los mercados internacionales ha generado una necesidad de incurrir en diversos servicios y entre ellos están los ciudadanos del exterior, en el caso peruano nuestra legislación somete a tributación aquellas rentas que se generaron en el Perú por parte de contribuyentes domiciliados y no sólo por sus rentas de fuente peruana, sino

también por aquellas rentas que fueron generadas fuera de territorio nacional, llámese rentas de fuente extranjera, sobre éste último la Ley del Impuesto a la Renta adopta un criterio de imposición por las rentas de fuente mundial.

Para Ciallela, el criterio de fuente mundial implica que aquellas personas domiciliadas en el Perú que generen rentas, también se encontrarán gravados por sus rentas generadas en el exterior, las mismas que serán adicionadas a sus rentas de fuente peruana a fin de calcular el impuesto a la renta, siendo así el criterio adoptado de renta de fuente mundial trae consigo un efecto favorable para el Estado (Ciallela, 2010).

Para Roque García Mullin, la imposición de la renta global o renta mundial tiene su origen en el empleo de criterios personales que sujetan a un determinado ciudadano, ya sea por su nacionalidad, domicilio o residencia con un determinado Estado, encuentra sustento en el hecho de que, aquel donde convive en una determinada organización social o política, debe de contribuir al financiamiento de los servicios que utiliza (Roque, 1978).

En ese orden de ideas y atendiendo el criterio adoptado por la legislación interna de los países de la región, se puede extraer una segunda regla y es que las rentas originadas en el trabajo personal que se desarrolla fuera del territorio nacional son renta de fuente extranjera, no siendo necesario que esto último conste de manera expresa en la legislación interna.

La OCDE, en el año 2000, eliminó del artículo 14° del Modelo de Convenio, el alcance de los servicios personales independientes, siendo que estos ingresos profesionales se encuentran incorporados dentro del artículo 7° del Modelo, calificados como beneficios empresariales.

El artículo 3° del referido Modelo, señala las “definiciones” donde el término de empresa se aplica a toda actividad o negocio y la expresión actividad y negocio incluye el ejercicio de servicios profesionales y la realización de carácter independiente.

Además, el artículo 7° establece como regla general que los beneficios o las rentas serán sometidas a impuesto en el país de la Fuente por aquellos ingresos que son provenientes de servicios independientes realizados en el país importador del servicio.

El modelo de la ONU establece los lineamientos esenciales habían sido establecidos en el artículo 14° del Modelo de Convenio de la OCDE, actualmente derogado.

El artículo 14° del Convenio de ONU hace referencia a los profesionales de carácter independiente, por tanto, no incluye las actividades industriales y comerciales, así como los servicios profesionales prestados con dependencia; precisamos que este artículo no trata a los profesionales del espectáculo y deportistas, ya que tienen un tratamiento particular.

El modelo de la ONU, además, adopta la contabilización de 183 días en un período cualquiera de 12 meses para atribuir potestad tributaria al Estado de la Fuente, asimismo el gravamen respectivo recae sobre las rentas que percibe del país de la “Fuente”, territorio donde se presta el servicio, o se genera la renta.

Si consideramos lo establecido en el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, observamos que el legislador califica como domiciliado a una persona por sólo tener permanencia en el Perú por más de 183 días, la calificación de domiciliado esta adoptada bajo un criterio objetivo en cuanto a sólo cumplir una cantidad de días para poder calificar a una persona como domiciliada en el país. Consideramos que no sólo debe adoptarse este criterio sino también en ser flexible considerando otros criterios, lo consideramos como subjetivos el cual deben de mediar otros factores que incida en su calificación como residente en un país en donde su permanencia este condicionada por factores ajenos.

Por ejemplo, si consideramos el artículo 9° de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de España refiere que una persona será residente en territorio de España cuando se realice cualquiera de las siguientes situaciones:

- a. Permanecer en España más de 183 días durante el año natural, no incluyéndose en este cómputo las ausencias esporádicas, salvo que la persona pueda acreditar la residencia fiscal en otro país.
- b. Que radiquen en territorio español el núcleo familiar principal o la base de sus actividades o intereses económicos.
- c. Residencia del cónyuge y de los hijos menores

Si se considera cualquiera de los tres criterios, bastaría para poder calificar a una persona como residente en España.

De lo expuesto, podemos mencionar que no todos los desplazamientos físicos a otro Estado por más de 183 días califican al trabajador residente fiscal en el otro Estado, por tanto, corresponde analizar las circunstancias de cada persona, año tras año, a fin de lograr determinar el domicilio fiscal.

Como podemos observar el punto b establece otras condiciones para calificar como domiciliado en España, en cuanto a su núcleo familiar resida o radique en España o se sitúe sus intereses económicos propios de sus actividades, lo cual es similar a lo establecido en el inciso a) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano, aunque sólo aplicable a ciudadanos peruanos.

Si analizamos el concepto de factor económico, el cual obedece o está dentro del marco de intereses económicos, nos referimos al ámbito de aplicación de la “Teoría Rentista” y “Teoría Patrimonialista”, estas posturas indican que tienen como centro de intereses profesionales o económicos aquel lugar donde está localizado la mayor renta de las personas

El tercer criterio para efectos de determinar una residencia refiere a una presunción del principio “iurus tantum”, que, para poder calificar a una persona residente en España, el cónyuge como los hijos menores residen también en territorio español.

De acuerdo a los párrafos anteriores observamos que tanto España como otros países, incluso de Latinoamérica como en el caso de Colombia, el cual mencionaremos en el siguiente apartado, adoptan criterios subjetivos para la imposición de Impuesto a la Renta a las personas naturales no domiciliadas dentro de las Jurisdicciones.

Por ello, vemos importante considerar los diversos criterios que manejan en estos países, ya que permitirá brindar un aporte o base para la implementación de una flexibilización en el actual artículo 7° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es así que desarrollaremos en los diversos apartados una conceptualización sobre los criterios subjetivos de residencia.

2.2 Criterio de vinculación subjetiva para la imposición de impuestos en personas naturales no domiciliadas en España y Colombia

Es importante mencionar que los criterios de sujeción del impuesto a la renta radican en combinación de diversos criterios de vinculación., por tanto, hace posible que los países determinen sobre quienes debe aplicar el poder impositivo, por ello existen dos aspectos fundamentales que inciden en el criterio subjetivo.

El criterio subjetivo, para gravar de renta a una persona está relacionado a: i) su domicilio o residencia; o ii) a la nacionalidad o ciudadanía. La normativa peruana,

establece como criterio vinculante a la Residencia, mientras que el criterio objetivo desarrolla el concepto de la Fuente.

El concepto de Residencia se define como el lugar físico donde una persona habita; la característica de esta permanencia es temporal o habitual, también es entendido como el lugar donde las personas desarrollan actividades ya sea comerciales, civiles; también es denominado como el lugar físico donde se constituye una empresa.

Además, podemos mencionar que el criterio subjetivo de residencia, denominado universalidad que está gravado de renta bajo su renta de fuente mundial, son sujetas de gravamen por las rentas de fuente nacional y respecto a los extranjeros serán gravadas sus rentas cuando tengan su residencia en el territorio nacional. (Beatriz de la Fuente, 2021). Países que gravan por renta de fuente territorial a sus residentes.

Si establecemos un análisis de norma comparada, observamos que el impuesto a la renta español establece otros criterios para efectos de poder calificar a una persona como residente en España muy distinto de lo que ocurre en el Perú ya que sólo está orientado a la permanencia, tal es el caso del inciso b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta. Entonces, si consideramos lo establecido en el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta de Personas Físicas establece factores para calificar a una persona domiciliada y dentro de esas calificaciones es el económico; la Administración Española analiza que aún el contribuyente acredite que su permanencia en España fue inferior a 183 días, pues alega que si su centro de intereses económicos se encuentra en territorio español, será considerado como residente fiscal en España.

Como podemos observar hay otros factores subjetivos que son importantes como materia de análisis, que tiene como fin respaldar nuestro enfoque como propuesta de flexibilización en la aplicación del artículo 7° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo expuesto surge la pregunta, ¿a qué se refiere intereses económicos?, el artículo 72° de la LIRPF indica los criterios para determinar el principal centro de intereses económicos, en dicha base refiere al lugar en que se obtenga la mayor renta imponible, este punto es relevante y también subyace del mismo una serie de interpretaciones en cuanto que sucede si hay una participación indirecta de sociedades, acá entra a entallar como está dado la participación indirecta en la dirección, control o del capital de la entidades.

Otro criterio que está vinculado al criterio de calificación de residente en España es el Factor Familiar, la normativa española establece que para ser calificado como residente español: “Se presumirá, salvo que se pruebe lo contrario, que el contribuyente tiene residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores (lo que establece el artículo 9º en el IRPF) resida habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él dentro de territorio español”

Este criterio está basado en la presunción del “iurus tantum”, que admite prueba en contrario donde resalta el hecho de que para que juegue la presunción deben de residir en España tanto el cónyuge como los hijos menores.

Al respecto debemos mencionar también a la interpretación en cuanto a la jurisdicción invocada por el contribuyente donde se pone en manifiesto que el cónyuge y los hijos menores residen en otro país con vivienda permanente en ella, a falta de otro factor determinante, se considerará que la persona es domiciliada o residente en la última jurisdicción. (Anton & Serrano, 2001).

Es importante mencionar que en España existe el problema de las ausencias esporádicas. En ese sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo Español del 28 de noviembre de 2017, refiere que estas ausencias deben atender exclusivamente el dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con una clara intención de retorno al lugar de partida. De la misma manera, para esta sentencia, si un contribuyente permanece físicamente fuera del territorio español, la ausencia no puede reputarse esporádica.

Por este motivo, la Administración Tributaria española, en la consulta del 17 de junio de 2020 (V-1983-20) la Dirección General de Tributos sostuvo, con relación a un residente libanés que permanece más de 183 días en territorio español retenido por el confinamiento, que este sujeto adquiere la condición de residente. Esta postura viene a confirmar la doctrina mantenida en la anterior Consulta V2516-15, de 5 de agosto de 2015, según la cual la adquisición de la residencia por la presencia en territorio español de más de 183 días es una cuestión que debe depender de la permanencia efectiva, al margen de las razones de tal permanencia.

La normativa colombiana también tiene cierto grado de similitud con la española, también establece el criterio objetivo del cómputo de los 183 días calendario como estadía mínima dentro de territorio colombiano para poder ser calificado como domiciliado dentro de dicho país, a su vez establece otros criterios o condiciones en cuanto:

- El cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país.
- El 50% o más de los ingresos sean de renta de fuente colombiana;
- El 50% o más de sus bienes sean administrados en el país;
- El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país;
- Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios;

Observamos que la normativa colombiana establece diversos criterios para ser considerado residente en dicho país, a diferencia de España establece en porcentajes la posesión, participación e ingresos administrados en el país, vemos que hay más criterios que el cumplimiento objetivo para la calificación de ser residentes en el país.

Dentro del contexto del marco de la Pandemia, muchas personas se encontraban varadas dentro de territorio colombiano y esto por causa del cierre de fronteras a fin de evitar el contagio de la COVID-19, por ello la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la U.A.E. - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de la República de Colombia emitió el informe N.º 100208221-687 del 11 de junio de 2020 DIAN donde se preocupa en atender temas referidos sobre el Impuesto a la Renta y Complementarios respecto de la residencia para efectos tributarios de las personas naturales.

En el referido informe mencionan que en situaciones de fuerza mayor en la que obliga a las personas a permanecer en el territorio colombiano y estos sucesos ocasionan u originan un cambio en su condición domiciliaria, y en la medida que sea posible probar y justificar, por cada caso particular, que producto de la crisis derivada del Covid-19 corresponde a un imprevisto el cual una persona no puede resistirse y obliga que cada persona permanezca en un lugar y en contra de su voluntad sería justificación para la no contabilización del cómputo de días para el reconocimiento de residente en Colombia.

Dentro del referido informe detallan el artículo 64° del Código Civil de la República de Colombia y establecen que los eventos de carácter mayor o que suscitan productos de un contagio u obligación de permanencia dentro de un Estado, corresponde de la persona natural demostrar su permanencia dentro del país.

La Administración Tributaria colombiana emitió el informe mencionado con el fin de aclarar el Concepto 612 del 26 de mayo de 2020 en donde se informa que durante el Estado de Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social no se encuentra suspendida el numeral 1 del artículo 10° de la Ley interna tributaria de Colombia , esto es la suspensión del cómputo de los días de permanencia dentro del país, pero a través del informe N.° 100208221-687 aclaran y precisan esta problemática ya que existe el clamor de la atención de las consultas. Si tomamos como ejemplo con el Perú, la SUNAT no atiende la problemática y sólo toma la decisión de no suspender el cómputo de los días para calificar a una persona como domiciliada dentro del país.

De los párrafos anteriores observamos que establecen los diversos artículos normativos de las Leyes tanto de España como de Colombia, donde median conceptos o criterios objetivos y subjetivos para la calificación de residente, mientras que en nuestro país sólo establece como cumplimiento el cómputo mínimo de 183 días para que un extranjero pueda ser calificado como domiciliado, consideramos que importante es flexibilizar el inciso b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por otro lado, si ponemos como ejemplo formas de recaudar impuestos, es necesario referir el régimen tributario establecido ya en muchos años en España el cual vincula a extranjeros que llegan a vivir dentro de España y tributan de manera fija en un porcentaje de 24% sobre los ingresos que perciben en territorio español, estamos hablando de la Ley Beckham o Ley Especial de Impatriados.

A fin de demostrar la importancia y los beneficios que se tiene sobre la presente Ley detallaremos el antes y después de la Ley Beckham:

Tabla 2.1

Impuesto en España antes y después de la ley Beckham

| IMPUESTO EN ESPAÑA ANTES Y DESPUÉS DE LA LEY BECKHAM | |
|---|---|
| Antes | Después |
| Personas que residían más de 6 meses en España pasaban a ser residentes fiscales, por tanto, existe las siguientes obligaciones: | Los no domiciliados que se acogen al presente régimen: |
| La obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta por los ingresos obtenidos en todo el mundo , es decir, tanto dentro como fuera de España. | Pagarán un impuesto menor por los primeros 6 meses, pagarán impuesto a la renta similar a los residentes, sólo por los ingresos obtenido en territorio español |
| Pagar un porcentaje progresivo , que aumentaba conforme lo hicieran los ingresos (del 19 al 45%) | El pago respectivo del impuesto es fijo del 24% en el caso que sus ingresos lleguen hasta a cantidad de 600,000 euros, de superar se aplica tasa el impuesto a la renta de 45% |

Como podemos observar son incentivos a los extranjeros que también traen consigo una mayor recaudación, el objetivo de esta Ley es atraer trabajadores o personas calificadas al país, que sin ser residentes o domiciliados en el país pueden pagar sus impuestos.

Observando estos criterios es posible que la normativa peruana sea sujeta a una modificación, incluyendo criterios subjetivos que están directamente vinculados a la consideración de residencia o domiciliado en el Perú, claro está que se debe de observar aspectos reales en el contexto de la economía y familia y lugar de residencia de los mismos. Es importante considerar que, en otros contextos, como los observados en países de la Unión Europea, existen diferentes criterios para determinar la residencia fiscal de personas físicas, conforme se evidencia en el Anexo 03 de la presente investigación.

CAPÍTULO III: ASPECTOS VINCULADOS A LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

En los últimos años se ha incrementado la inversión extranjera en nuestro país. El fenómeno de la globalización exige la presencia de personas físicas en otras jurisdicciones distintas a su residencia; siendo que, en el caso del Perú, se da el caso de sujetos no domiciliados que se trasladan a nuestro país para desarrollar actividades de inversión, siendo que, en este flujo económico, pueden participar tanto individuos o empresas de distintos países del mundo.

A lo largo de la historia, los países de América Latina han sido importadores de capital, las características propias de sus economías les obligan a atraer inversionistas del exterior y, en ocasiones, puede observarse una marcada competencia para conseguir la demanda de países industriales como China, Estados Unidos o países de la OCDE.

Por este motivo, las legislaciones internas de los Estados han establecido criterios para establecer que un sujeto tiene la calidad de domiciliado en una jurisdicción, lo cual es importante ya que permite determinar si el mismo califica como contribuyente a efectos de su legislación interna.

Sin embargo, ello no debe implicar afectar el principio de Neutralidad en la Exportación de Capital (NEC), es decir, que el impuesto aplicado por el país de la fuente es igual al aplicado en el país de residencia sobre esa misma cantidad de renta.

Téngase en cuenta que bajo este principio no se diferencia la fuente de los ingresos, es decir, sea doméstica, externa o mixta. Por tanto, la eficiencia en la localización del capital, desde el punto de vista del país de origen de la inversión, requiere igualdad de los rendimientos reales netos de impuestos derivados de la inversión efectuada en el país de residencia como en el extranjero (Nuñez, 2010).

Por ello, los países deben establecer regulaciones para identificar a qué sujeto le corresponde ser domiciliado, y en consecuencia, determinar su calidad de contribuyente.

Por tanto, un sujeto no domiciliado podría no ser considerado contribuyente, ya que ello depende del criterio que aplique dicha jurisdicción. Por dicho motivo, la regulación local debe contener reglas claras para evitar problemas de doble imposición.

3.1 Criterios de vinculación en el ordenamiento jurídico peruano

Entre los criterios de vinculación podemos encontrar a los personales o subjetivos, es decir aquellos que atienden a criterios que buscan identificar a los sujetos con una determinada sociedad u orden político.

Dentro de este criterio encontramos al principio de nacionalidad o ciudadanía, siendo que el Estado tiene el poder de exigir el pago de impuestos a sus nacionales, por lo que no resulta importante su lugar de residencia o la jurisdicción donde se encuentre la fuente generadora de renta.

Este criterio no puede ser universal ya que, para el caso de personas naturales, existen variaciones que generan la pérdida o adquisición de una nacionalidad debido a diferentes factores: En primer lugar, tenemos a la nacionalidad como herencia, llamado también *ius sanguinis*. Por otro lado, existe la nacionalidad como nacimiento o también denominado *ius solis*. Incluso puede adquirir una nacionalidad por el establecimiento de un vínculo matrimonial (Salmón, 2017).

Estos casos evidencian que pueden generarse contingencias cuando un sujeto tiene más de una nacionalidad. Por ejemplo, Estados Unidos grava a sus nacionales por la renta de fuente mundial, justificándose por el beneficio que obtiene un nacional en pertenecer a dicha jurisdicción.

Por otro lado, tenemos el criterio de residencia o domicilio referido a las personas naturales, se entiende como domicilio el lugar de residencia habitual, dentro de determinado territorio.

En consecuencia, como regla general, los sujetos domiciliados tributarán por sus rentas de fuente mundial, mientras que los sujetos no domiciliados tributarán por sus rentas de fuente peruana.

Es importante considerar la diferencia entre domicilio y residencia. Entonces, desde el punto de vista civil, el domicilio es el lugar de residencia habitual, dentro de determinado territorio, conforme lo señala en artículo 33° del Código Civil.

El domicilio es la muestra de cómo una determinada jurisdicción proyecta su soberanía del Estado, sustentándose en la legitimidad para exigir prestaciones tributarias para aquellos que disfrutan de los beneficios en el lugar donde se encuentra su domicilio, lo que se refleja en temas como seguridad, salud, educación, respecto a la propiedad privada, etc. (Velásques, 2012).

Por tanto, si el sujeto pasivo habita en el exterior se restringen las posibilidades fiscales para exigirle prestaciones tributarias, las que quedan limitadas a las rentas de fuente nacional.

La aplicación del criterio de domicilio resulta eficaz, sobre todo durante una fiscalización, pero también se puede generar contingencias cuando un sujeto tenga varios domicilios.

Por otro lado, el término residencia, tiene un carácter más amplio y menos rígido que el del domicilio, esto se evidencia a nivel internacional. Por ejemplo, el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto a la Renta de Personas Físicas Español establece que la residencia es una situación en la que se encuentra un contribuyente que permanece más de 183 días durante el año natural en territorio español o que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, presumiéndose asimismo la residencia, salvo prueba en contrario, cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Por tanto, podemos decir que el término domicilio establece un concepto abstracto, que sirve para designar cierta vinculación jurídica entre la persona y una circunstancia territorial determinada, en cambio la residencia consiste en el hecho que la estancia, sea accidental, pueda ser más o menos duradera, en cierto lugar (Córdoba, 1998).

En el otro extremo encontramos a los criterios de vinculación reales u objetivos, entre los que se encuentran el criterio de la Fuente; siendo que éste se basa en el derecho que tiene el Estado a gravar una determinada renta, debido a las diversas condiciones tales como políticas, económicas, jurídicas y sociales las cuales coadyuvan a la generación de la renta. Dentro del marco general, es considerado como justo en cuanto el beneficiario de las condiciones colabore con el sostenimiento y mantenimiento (Velásques, 2012).

Como indica Castillo Balarezo, nuestro ordenamiento tributario vincula la condición de contribuyente de personas naturales del Impuesto a la Renta con el domicilio, mientras que en otros países han adoptado otros criterios, como por ejemplo el de la nacionalidad. Sin embargo, a nivel mundial no se tiene un criterio uniforme respecto de este tema, generándose diversas situaciones de doble tributación que usualmente se solucionan con la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición (Castillo Balarezo, 2000).

Pero es importante precisar que desde el año 1968 el Perú introdujo, artículo 6° del Decreto Supremo N.º 287-68-HC, el criterio de “renta de fuente mundial” que tiene como objetivo gravar a todos los sujetos domiciliados en el país () (Castillo Balarezo).

En la década de los sesenta, nuestro país se encontraba muy lejos de ser exportador o de impulsar inversiones en el exterior. Pero actualmente la situación económica de nuestro país ha cambiado, por lo que deberían evaluarse nuevos criterios de vinculación en nuestra legislación interna.

Por este motivo, es importante considerar que, para conseguir una real y efectiva imposición sobre la renta mundial, deben efectuarse reformas en los procedimientos de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria para llevar a cabo la cobranza del tributo a personas naturales no domiciliadas.

En caso contrario, se cae en el riesgo de hacer el gravamen o convertirlo en excesivamente oneroso en su aplicación, si se traslada al contribuyente obligaciones de acreditación o sustentación que puedan resultar gravosas o desproporcionadas.

3.2 La condición de domiciliado en la Ley del Impuesto a la Renta

Como hemos podido observar, el domicilio es considerado como un criterio importante de vinculación para determinar que las rentas de los sujetos estén gravadas con el Impuesto a la Renta, ya que dicha condición determinará si un sujeto puede ser considerado contribuyente sólo por sus rentas de fuente peruana o, en todo caso, por sus rentas de fuente mundial.

Por este motivo, la residencia no puede ser igual al de domicilio, ya que mientras el segundo es un concepto estático, el cual se encuentra restringido al lugar de habitual permanencia, la residencia tiene carácter dinámico, ya que toma en consideración el

desarrollo de actividades de importancia o de decisión relacionadas desarrollo de actividades económicas y sociales de una persona (Cordova, 2010, p. 9).

Diferenciar el concepto de domicilio con el de residencia es importante porque si bien en nuestra legislación interna, estos conceptos resultan semejantes, resultaría mejor que nuestra legislación se adecuara a la terminología internacional y utilizara el concepto de residencia, con lo cual, aunque ambos conceptos tienen como consecuencia que los sujetos tributen por su renta de fuente mundial, resultaría más acorde al principio de Capacidad Contributiva aplicar un concepto amplio de atribución de rentas, como el de residencia.

Debemos tener en cuenta que el concepto de domicilio para efectos tributarios no necesariamente coincide con el derecho común. Por este motivo, debemos partir de la idea que este estudio sólo está vinculado al concepto de domicilio para efectos tributarios.

En ese sentido, para determinar si una persona tiene la condición de domiciliada, el legislador ha establecido como uno de los aspectos a considerar el número de días que una persona extranjera permanezca en el país.

El artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se consideran residentes en el país a las siguientes personas: (i) las personas naturales peruanas que residan en el país de acuerdo con las normas del derecho común; y (ii) las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país durante más de 183 días calendarios, o doce (12) meses. En consecuencia, si una persona extranjera permanece en el Perú durante más de 183 días calendarios durante un total de doce meses, se le otorgará la condición de domiciliada, la cual será válida a partir del año siguiente.

De lo expuesto podemos observar que una de los criterios elegidos por nuestro legislador para los nacionales peruanos es el criterio subjetivo del “domicilio” ya que serán sujetos de imposición por sus rentas de fuente mundial aquellos nacionales que tengan la condición de domiciliados conforme las normas del derecho común, es decir, según lo dispuesto en los artículos 33° al 41° del Código Civil, en donde se indica que dicho lugar corresponde al de su residencia habitual, lo cual resulta razonable ya que dicho Estado tiene potestad para gravar las rentas que se generen en su territorio ya que éste se beneficia del entorno social, político y económico, lo cual facilita la fiscalización de sus rentas por parte de la Administración Tributaria.

Es decir, el concepto de domicilio aplicable a los nacionales peruanos sería el establecido en el inciso a) del artículo 7° de la Ley de Impuesto a la Renta, concordado con el artículo 33° del Código Civil, es decir, serán considerados como domiciliados en el país, las personas naturales que tengan domicilio en el país de acuerdo a las normas de derecho común, es decir, el lugar donde resida habitualmente.

No obstante, también existe un criterio objetivo pero que resulta aplicable para el caso de personas naturales extranjeras, ya que se exige que hayan residido o permanecido más de 183 días calendario dentro de un periodo de 12 meses.

En ese sentido, el artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que, para el cómputo del plazo de permanencia en el Perú, se toma en cuenta los días de presencia física, a pesar que sólo se encuentre presente una parte de un día, para lo cual se debe incluir la llegada y el de partida.

Además, se indica que los sujetos domiciliados perderán tal condición cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, surtiendo efecto dicho cambio cuando se cumplan ambos requisitos. Pero además otro supuesto de pérdida se genera cuando los sujetos domiciliados cuando hayan salido del Perú por un período

mayor a los ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses¹.

Como indica Ault (1997), en el caso de individuos (personas naturales), la calificación de la residencia usualmente se basa en factores o circunstancias que toman en cuenta las relaciones económicas y sociales que un contribuyente tiene con la jurisdicción que exige el pago del tributo, como en la intención de aquél de mantener relaciones económicas y sociales que un contribuyente tiene con la jurisdicción que exige el pago del tributo, agregando que dicho test es frecuentemente complementado por otros basados en el número de días de presencia física en una jurisdicción, con independencia de la calidad de residente como estatus migratorio (pp. 368, 371).

Hay dos efectos importantes derivados de la condición de domiciliado de la persona natural extranjera calificada como contribuyente:

¹ Es importante notar que para nuestro país, la adquisición o pérdida de domicilio tiene un efecto diferido, conforme lo indica el artículo 8 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual precisa que la condición de domiciliado o no en el Perú empezará a regir a partir del siguiente ejercicio gravable.

El primero está referido al tipo de rentas obtenidas por dichos contribuyentes, quienes tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente mundial, y por otro lado el contribuyente no domiciliado en el país que tributará sólo por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

El segundo se refiere a la tasa que se aplica. En otras palabras, la tasa efectiva aplicable a las ganancias de trabajo de las personas naturales será siempre menor que la tasa única aplicable a las ganancias de trabajo de las personas naturales no domiciliadas, que está establecida en el 30%. La tasa efectiva aumentará a medida que aumentan las ganancias del trabajo de las personas naturales domiciliadas, pero nunca alcanzará ese límite máximo matemáticamente (Castillo, 2000).

A continuación, se presenta un cuadro que resume la condición de domiciliado de personas naturales en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, concordado con el Código Civil.

Tabla 3.1

Condición de domiciliado de personas naturales en la ley del Impuesto a la Renta y su reglamento

| SUJETOS | ADQUISICIÓN DE CONDICIÓN DE DOMICILIADO | PÉRDIDA DE CONDICIÓN DE DOMICILIADO | RECUPERACIÓN DE CONDICIÓN DE DOMICILIADO |
|---|--|--|--|
| <p>Peruanos con domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común</p> | <p>Artículo 7° LIR Artículo 33° a 41° del Código Civil</p> <p>Personas de nacionalidad peruana que tengan:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Residencia habitual: El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar. ✓ Centro de intereses vitales (conyugal): El domicilio conyugal es aquel en el cual los cónyuges viven de consuno o, en su defecto, el último que compartieron. ✓ Incapaces: Los incapaces tienen por domicilio el de sus representantes legales. ✓ Funcionarios Públicos: Los funcionarios públicos están domiciliados en el lugar donde ejercen sus funciones, sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en el artículo 33. En caso residan temporalmente en el extranjero, en ejercicio de funciones del Estado o por otras causas, es el último que hayan tenido en el territorio nacional. ✓ Personas sin residencia habitual: A la persona que no tiene residencia habitual se le considera domiciliada en el lugar donde se encuentre. | <p>Artículo 7° LIR Numeral 1 y 2 del Artículo 4° del RLIR</p> <p>Personas de nacionalidad peruana domiciliadas en el Perú:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Cuando adquieran la residencia en otro país y; ✓ Hayan salido del Perú, <p>Surtiendo efecto dicho cambio a partir de la fecha en que se cumplan ambos requisitos</p> <p>La condición de residente en otro país: Acreditada con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el Consulado Peruano, o el que haga sus veces.</p> <p>ó</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Permanecer fuera por más de 183 días: A partir del primero de enero del ejercicio, siempre que en los últimos doce (12) meses previos a la referida fecha hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendario. | <p>Artículo 7° y numeral 1 y 2 del Artículo 4° del RLIR</p> <p>Personas de nacionalidad peruana:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 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. El cómputo de plazos incluye día de partida y llegada. |

| SUJETOS | ADQUISICIÓN DE CONDICION DE DOMICILIADO | PÉRDIDA DE CONDICIÓN DE DOMICILIADO | RECUPERACIÓN DE CONDICIÓN DE DOMICILIADO |
|-------------|--|---|--|
| Extranjeros | <p>Artículo 7° LIR</p> <p>Personas naturales extranjeras:</p> <p>✓ Cuando hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses</p> | <p>Artículo 7° LIR</p> <p>Numeral 1 y 2 del Artículo 4° del RLIR</p> <p>Personas naturales extranjeras domiciliadas en el Perú:</p> <p>✓ Cuando adquieran la residencia en otro país y; ✓ Hayan salido del Perú,</p> <p>Surtiendo efecto dicho cambio a partir de la fecha en que se cumplan ambos requisitos. La condición de residente en otro país se encuentra acreditada con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el Consulado Peruano, o el que haga sus veces.</p> <p>ó</p> <p>✓ Permanecer fuera por más de 183 días. Para el cómputo de plazos no considera día de salida ni retorno.</p> | <p>Artículo 7° y numeral 1 y 2 del Artículo 4° del RLIR</p> <p>Personas naturales extranjeras:</p> <p>✓ Cuando hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.</p> |

3.3 Criterios adoptados por la OCDE en situaciones de emergencia y su aplicación en la legislación interna y los Convenios para Evitar la Doble Imposición

En general, los estados tienen la autoridad de emplear los estándares de vinculación que consideren más apropiados al momento de imponer impuestos sobre las ganancias. A consecuencia de esto, en el caso de que varios criterios de vinculación utilizados por los países se combinen en una misma renta, podría resultar en una doble imposición. Las legislaciones internas suelen utilizar diferentes criterios para considerar las ganancias como de origen local o extranjero, lo que puede generar distorsiones que afectan la neutralidad fiscal (Córdova, 2008).

Téngase en cuenta que la doble imposición se presenta cuando una misma renta se sujeta al gravamen en dos o más Estados en un mismo período, pudiéndose generar por tanto los siguientes conflictos de residencia:

- Residencia-fuente: cuando criterios distintos inciden sobre la misma renta.
- Residencia- residencia: cuando dos Estados distintos consideran que un mismo contribuyente tiene la condición de residente en ambos.
- Fuente-fuente: Cuando dos estados indican que una misma renta tiene su origen en sus respectivos territorios, como consecuencia de utilizar criterios de fuente diferentes.

Por otro lado, situaciones de emergencia como la pandemia originada por el COVID-19 ha generado diversas situaciones donde se han visto implicadas personas naturales, es decir:

- a) Tenemos el caso de personas con nacionalidad peruana han permanecido fuera del Perú durante el periodo de restricciones y cierre de fronteras. Conforme a ello, el artículo 7° inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que serán considerados domiciliados los peruanos con domicilio contenido en las normas de derecho común, es decir, que tengan residencia habitual en un lugar, ósea, el lugar donde una persona vive con su familia normalmente, de modo estable y habitual, por lo que si bien estas personas pueden haber salido solas del país un periodo menor a 183 días calendario, ello no debería implicar la pérdida de

condición de domiciliado peruano, aunque luego de dicho, periodo también adquieran la residencia fiscal en otro país bajo su legislación interna.

- b) Al mismo tiempo, personas naturales extranjeras han permanecido en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante el periodo de restricciones y cierre de fronteras. Conforme a ello, el artículo 7° inciso b) de la Ley del Impuesto a la Renta es claro en aplicar de forma objetiva el mencionado periodo para considerar a estos sujetos como domiciliados en el Perú, a pesar que por la legislación interna de sus Estados, no hayan perdido la condición de residente fiscal en sus jurisdicciones de origen.

Por este motivo, el 3 de abril de 2020, se publicó la Guía “*OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*”, mediante la cual el organismo internacional recomienda que, a efectos de determinar la condición de residente en un país, las autoridades tributarias no tomen en cuenta los días permanecidos en dicho Estado por causas extraordinarias y excepcionales, tales como el COVID-19 (OECD, p. 7).

El fundamento de este documento se encuentra en el derecho a gravar entre países. En ese sentido, se propone a las administraciones tributarias que tengan en cuenta las circunstancias excepcionales de la pandemia y apliquen los criterios de presencia física atendiendo a períodos temporales superiores a los previstos en su legislación interna (OECD, p. 8).

Se recomienda a las autoridades fiscales que sigan las prácticas buenas de algunos países como Australia, Reino Unido e Irlanda. Estos países han declarado su intención de ignorar los días de presencia en su país (o en el extranjero según corresponda) de personas físicas (trabajadores, agentes, ejecutivos, administradores) debido a la limitación de movilidad causada por la crisis sanitaria. Coronavirus (Barba de Alba, 2020).

Posteriormente, el 21 de enero de 2021, la OECD publicó una versión actualizada de dicha Guía “*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*”, en donde el organismo internacional muestra una lista de países que han adoptado directrices para la determinación de la condición de domiciliado de un individuo en el contexto de la pandemia.

En esta publicación, se reitera la recomendación de que, al momento de evaluar la condición de residente de una persona, las administraciones tributarias consideren los periodos de tiempo en los que no se encontraban vigentes las medidas sanitarias del gobierno (OECD, pp. 11-14).

Como resultado, varios países a nivel mundial han aceptado estas sugerencias y sus autoridades tributarias han establecido pautas sobre cómo aplicar las normas para determinar la condición de residencia durante los períodos de inmovilización social o cierre de fronteras.

3.4 Criterio adoptado por la Administración Tributaria respecto al efecto de las situaciones de emergencia en la condición de domiciliado en el Perú

A diferencia de lo sucedido en los países mencionados anteriormente, en el año 2020 no se emitió ninguna ley para determinar la condición de domiciliado en el Perú para el año 2021, lo que impide descontar los días en que las personas estuvieron prohibidas de salir o entrar al país debido al COVID-19.

El Informe N° 133-2020-SUNAT/7T0000 de la Administración Tributaria indica que la medida de cierre total de fronteras implementada en el artículo 8 del Decreto Supremo N° 044-2020-PCM no retrasa el plazo establecido en el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar la condición de domiciliado en el Perú.

En el caso de los empleados sin hogar, es necesario que pasen más de 183 días en Perú para convertirse en domiciliados, lo que les permitirá obtener esta condición a partir del ejercicio siguiente. En ese momento, se les aplicarán las tasas de retención para rentas de quinta categoría según la escala progresiva descrita en el numeral 3.2 del presente informe.

No obstante, esta interpretación no considera que fue como consecuencia del cierre de fronteras que muchas personas han permanecido en el Perú por más de ciento ochenta y tres (183) días por motivos ajenos a ellos, es decir, estas no tuvieron la voluntad de permanecer en el Perú ni generar rentas en nuestro territorio, por lo cual los días que permanecieron en el país debido a las restricciones impuestas por el gobierno no deben ser tomados en consideración a efectos de evaluar la condición de domiciliado.

Obviamente este informe no menciona nada sobre la situación inversa, es decir de ciudadanos peruanos que hayan permanecido más de 183 días calendario fuera del

territorio nacional. Es probable que la Administración Tributaria, en aplicación del inciso a) del artículo 7° de la Ley de Impuesto a la Renta, indicara que para estos sujetos se hubiera mantenido la condición de domiciliados en el Perú, ya que recién perderían esta condición de domiciliado a partir del primero de enero del próximo ejercicio, siempre que en los últimos doce (12) meses previos hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendarios..

CAPÍTULO IV: PROBLEMAS GENERADOS POR LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO DE PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS EN EL MARCO DE SITUACIONES DE EMERGENCIA

4.1 Estado de Cuestión

La presente investigación titulada “*Impacto Tributario de las Situaciones de Emergencia sobre la condición de Domiciliado de personas naturales en el Perú*” toma importancia debido que nos permite analizar la problemática de la condición domiciliaria de aquellos individuos que por causa de fuerza mayor o caso fortuito se vieron perjudicados en cuanto a su condición de su residente fiscal en el Perú. Conforme a ello, se observó la existencia de las siguientes investigaciones:

- Según Hólguer Rodrigo Altamirano Pérez, en su tesis titulada “Problemática conceptualización de la Residencia para efectos tributarios en los Estados Miembros de la Comunidad Andina: el caso de las personas físicas”, tuvo como objetivo realizar un análisis sobre el entendimiento de residencia fiscal de personas físicas en el caso ecuatoriano, dicho análisis permite conocer cada aspecto de los residentes y que en el caso de promulgar o realizar alguna reforma tributaria, éstas deben tener el alcance respectivo correcto del marco de Ley para efectos de imputar tributos, en otras palabras imponer la obligación de tributar (Altamirano , 2016, p. 4).

Además, el autor analizó las legislaciones de los países que componen la Comunidad Andina con referencia a los dos conceptos, el de domicilio y residencia fiscal, dicho estudio permitió determinar diferencias o similitudes con la legislación ecuatoriana, de su análisis permitió determinar dos casos referentes a la Decisión 578 que está vinculado a la discusión en cuanto al gravamen de renta en función al Criterio de la Fuente.

e concluye que existe una diferencia en los conceptos de residencia y domicilio, la primera define como “establecerse” o “fijarse en un lugar”,

mientras que la segunda se refiere como “habitar en casa”, esta diferenciación es importante porque existen países que conforman la CAN en donde la tributación fiscal recae en menor imposición con respecto a otros países distintos al Ecuador (Altamirano, 2016, p. 94).

- Según Ramón Moreno Carrasco, en su tesis titulada “La Residencia Tributaria en Personas Físicas, Partnerships y Economía Digital”, dicho tuvo como objetivo presentar la definición de residencia tributaria internacional o establecer un procedimiento de coordinación mínima de las diferentes definiciones existentes en los Estados, para que dicho mecanismo califique como válido y el principio de justicia tributaria no quede relegado.
- En ese sentido, el autor parte de las normas legales que regulan el concepto de residencia tributaria, luego acude a las jurisprudencias y doctrinas correspondientes con el objetivo de aclarar aspectos que las primeras no definen con suficiente precisión.

Se concluye que la residencia tributaria fue definida en un contexto de existencia de fronteras y medios técnicos inferiores a los actuales, donde el control de una autoridad tributaria cualquiera era posible, tanto en lo referente al movimiento de capitales como al de las personas. Por ello, los puntos de conexión existentes deben ser actualizados y si que ello sea suficiente, dado que han surgido nuevas realidades a las que es preciso dar respuesta adecuada, añadiendo otros nuevos.

Como hemos descrito, si estas tesis desarrollaron el concepto de la residencia fiscal, no existen estudios sobre el impacto de las situaciones de emergencia en la condición de domiciliado de personas naturales no domiciliadas, por tanto, permitirá investigar y tomar mayor conocimiento sobre la presente materia de investigación ya que no hay tesis puntuales sobre la presente problemática.

El presente trabajo de investigación tendrá como objetivo analizar el impacto generado por las situaciones de emergencia sobre la condición de domiciliado de una persona natural en los diversos escenarios que se puedan suscitar a propósito de la crisis mencionada anteriormente.

4.2 Planteamiento del Problema

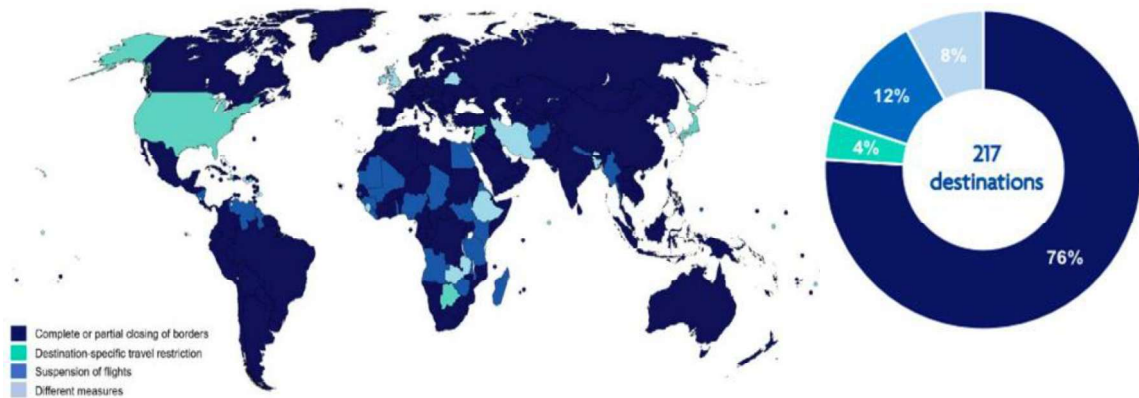
Como parte introductoria del planteamiento del problema, es necesario afirmar que las diferencias existentes que hay entre el concepto de domicilio, recogido en nuestra legislación interna; y las reglas que resuelven los conflictos de residencia, establecidas en el artículo 4.2 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición; lo cual genera una serie de limitaciones en su aplicación al momento de gravar rentas de fuente local y mundial.

Si analizamos estas reglas, podemos observar que el criterio de residencia es más amplio al establecido en el artículo 33° del Código Civil, ya que no sólo abarca o toma en cuenta la residencia habitual de un sujeto (sino que además los complementa con otros criterios, como por ejemplo los económicos, lo cual es adoptado en otras legislaciones, incluso en la región.

Esta diferencia conceptual genera implicancias cuando ocurren situaciones de emergencia que implican la inamovilidad de las personas naturales. Como se recuerda, durante la Pandemia por el COVID-19, el 76% de los países detuvieron por completo el turismo internacional, puesto que impidieron el ingreso por aire, tierra y agua.

Figura 4.1

Países con las fronteras cerradas durante la Pandemia



Nota. De Son 156 los países con las fronteras cerradas al turismo internacional, por T. Gonzáles, 2012. *Hosteltur* (https://www.hosteltur.com/136596_son-156-los-paises-con-las-fronteras-cerradas-al-turismo-internacional.html)

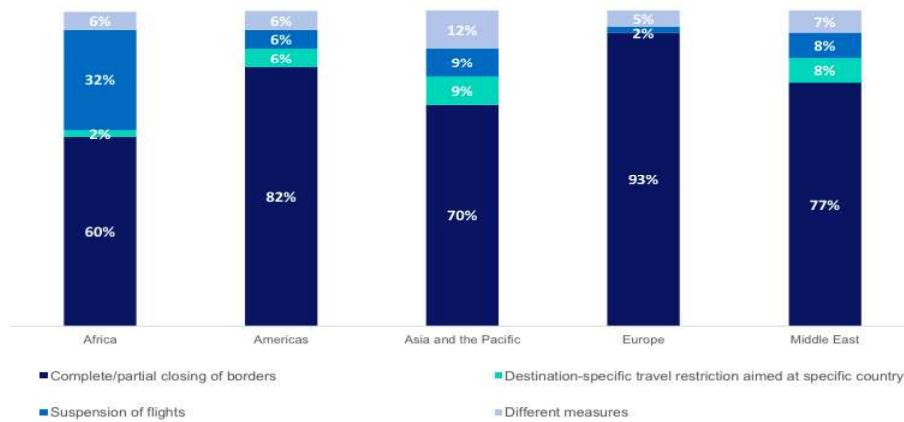
Ante este tipo de situaciones, que pretende gravar las rentas de fuente mundial de personas naturales, no resulta como el más adecuado ya que el criterio refiere a un concepto estático, que no enfoca a situaciones de emergencia que pueden determinar que la constitución de domicilio sea atribuida tan solo por el cumplimiento de un determinado plazo.

Es decir, a causa de los cierres de fronteras producto de situaciones de emergencia, como, por ejemplo, en el caso de la crisis sanitaria a causa de la COVID-19, muchos sujetos no residentes se vieron obligados a permanecer dentro del país debido a una obligatoriedad promulgada por el Estado Peruano a fin de evitar que por medio de transporte se evite una posible cadena de contagios.

Por ejemplo, el 93% de los destinos de Europa procedieron a cerrar por completo las fronteras al turismo internacional, mientras que en América el porcentaje fue de 82%, Asia-Pacífico con el 70%, Medio Oriente del 77% y en el África con el 60%. Sin embargo, también se aplicaron otro tipo de restricciones como sólo la suspensión de vuelos o restricciones de viaje específica del destino dirigida a un país específico, entre otros.

Figura 4.2

Tipos de Restricciones de Inamovilidad por Continente durante la Pandemia



Nota. De Son 156 los países con las fronteras cerradas al turismo internacional, por T. Gonzáles, 2012. *Hostelur* (https://www.hostelur.com/136596_son-156-los-paises-con-las-fronteras-cerradas-al-turismo-internacional.html)

Sin embargo, la inamovilidad por este tipo de situaciones de emergencia no debería implicar la constitución de un residente fiscal peruano ya que, como se indicó inicialmente, en aplicación del artículo 1315° del Código Civil, este tipo de eventos califican como caso fortuito o fuerza mayor, generándose como consecuencia de ello que se extingue la obligación, al ser un suceso extraordinario, imprevisible e irresistible. Considerando además que el Tribunal Fiscal ha considerado este tipo de eventos como eximentes de infracciones tributarias, tal como lo indicó la RTF N.° 3598-1-2011.

Por este motivo, es importante otorgar una flexibilización normativa, de modo que permita al Estado ejercer potestades tributarias y logren legitimar los hechos económicos sustanciales de las rentas en el caso de la determinación de la condición de domiciliado de personas naturales, en un marco de eficiencia y equidad.

Existe por tanto un cambio en las condiciones domiciliarias de las personas que fueron producidas por situaciones catastróficas. Tal es el caso por ejemplo de personas vinieron a trabajar temporalmente a nuestro país; sin embargo, por causa del cierre de fronteras se vieron obligados a permanecer durante más de 183 días calendario.

La determinación de domiciliado, para el caso de las personas naturales, no debe ser ajena a las situaciones de emergencia porque recordemos que se trata de una situación excepcional, en aplicación de numeral 1 del artículo 137° de la Constitución Política del

Perú, siendo que entre los derechos que pueden verse afectados por la declaratoria de un estado de emergencia son, entre otros, la libertad de tránsito, derecho constitucional que guarda vinculación con la determinación de la condición de domiciliado de personas naturales, en la medida que consideremos la aplicación del plazo de 183 días calendarios para la adquisición o pérdida de la condición de domiciliado de personas naturales extranjeras o peruanas, respectivamente.

Además, tampoco se debe afectar la neutralidad para las decisiones económicas en las actividades desarrolladas en el exterior.

Estas situaciones ocurrieron por causas excepcionales que no están vinculadas al quehacer económico o la movilidad de las personas sino son consecuencia de situaciones catastróficas que deberían ser consideradas por nuestra legislación.

Esta lógica se ha visto reflejada en nuestra legislación en materia migratoria.

De tal manera que el 23 de marzo de 2021 se publicó en el diario oficial El Peruano el Decreto Supremo N.º 002-2021-IN, por medio del cual se efectúan modificaciones al Reglamento del Decreto Legislativo de Migraciones, siendo que en el artículo 67º se estableció que las autoridades migratorias otorgarán una “autorización de estadía fuera del país”, a personas extranjeras con calidad migratoria de residentes o residentes permanente, que por motivos de *emergencia o fuerza mayor*, deben permanecer fuera del país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario consecutivos.

Es decir, la norma migratoria permite que las personas naturales extranjeras con calidad de residentes o residentes permanentes, a pesar que permanezcan más de 183 días o 365 días calendario fuera del país, respectivamente, puedan establecer una estadía por motivos de emergencia o fuerza mayor debidamente sustentada, sin que pierdan su calidad de residentes en el Perú, con lo cual, aplicando este criterio en materia tributaria, estas personas no perderían la condición de domiciliados en el Perú, ya que justificaron su ausencia ante la autoridad migratoria correspondiente.

Por tanto, no vemos inconveniente en que en materia tributaria se tome algún tipo de iniciativa para solucionar este problema.

4.3 Impacto de las circunstancias excepcionales en la condición de residencia fiscal de personas naturales: El caso del Reino Unido

En el Reino Unido, la residencia fiscal se determina utilizando una prueba estatutaria establecida en la legislación inglesa. La prueba se basa en la cantidad de días que pasa en el Reino Unido.

En ese sentido, la *Her Majesty's Revenue and Customs*² (HMRC) interpreta el término circunstancias excepcionales, en el contexto de aplicar los recuentos de la presencia de un individuo en el Reino Unido.

Es decir, en el Reino Unido se requiere normalmente una presencia física en el país, por tanto, una persona que permanece en Reino Unido durante más de 183 días en un ejercicio fiscal (desde el 6 de abril hasta el 5 de abril del año siguiente), es residente en ese año (HM_Revenue_Customs, 2013).

Sin embargo, existe una regla especial en la que se pueden descontar hasta 60 días pasados en el Reino Unido a efectos del recuento de días si solo se encuentra en el Reino Unido debido a "circunstancias excepcionales", las cuales constituyen circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor que permiten establecer si el tiempo que pasa en el Reino Unido puede ignorarse a los efectos de los diversos recuentos de su presencia en dicho país (HM_Revenue_Customs, HMRC internal manual, 2023).

Por tanto, los días consumidos en el Reino Unido pueden ignorarse si son producto de circunstancias excepcionales, es decir, fuera de su control. Por lo general, esto sólo se aplicará a los eventos que ocurran mientras una persona se encuentre en el Reino Unido y que le impidan salir. En consecuencia, la persona no debe tener elección con respecto al tiempo que pasará en el Reino Unido o regresará al Reino Unido por una situación que está fuera de su control (HM_Revenue_Customs, HMRC internal manual, 2023).

En otras palabras, el evento o situación en cuestión debe ser uno sobre el cual el individuo no tenga control o influencia, y que no se haya podido prever razonablemente. Por ejemplo, si una persona es pasajero en un avión comercial que se ve obligado a realizar un aterrizaje de emergencia en el Reino Unido y no hay ningún vuelo disponible hacia su destino original durante 2 días después. Los 2 días que de otro modo contarían

² Administración Tributaria del Reino Unido.

como tiempo pasado en el Reino Unido serían ignorados debido a circunstancias excepcionales.

A continuación, detallamos algunos ejemplos utilizados por la HMRC para explicar las circunstancias excepcionales que pueden influir en el cómputo del plazo para ser considerado residente fiscal:

4.3.1 Circunstancias excepcionales vinculadas a situaciones de salud

En el Reino Unido, se concede una autorización especial por sufrir una enfermedad grave que requiera asistencia especializada, que no sea de fácil acceso en su país de origen, y que de ser interrumpida o de no recibirla constituya un grave riesgo para esta persona (HM_Revenue_Customs, Residence, domicile and the remittance basis, 2013).

Por ejemplo, se puede dar el caso de una persona que regresa a su hogar en Dinamarca después de haber pasado sus vacaciones de verano en el Reino Unido. Sin embargo, ocurre un accidente durante el viaje y por tanto, los servicios de emergencia toman la decisión de trasladar a esta persona a una unidad especializada en el Reino Unido, donde permanece durante 5 meses, luego de los cuales regresa a Dinamarca.

En este caso, a pesar que esta persona ha estado en el Reino Unido durante 202 días, no obstante, el desastre se consideraría una circunstancia excepcional. No obstante, como se dijo anteriormente, el número máximo de días que se pueden ignorar para pasar los días en el Reino Unido es 60. Por lo tanto, esta persona sólo tendrá 142 días que cuentan como días pasados en el Reino Unido.

Como podemos observar, las “circunstancias excepcionales” serán, por su naturaleza, fuera de lo común y es difícil prescribir qué características exhibiría tal evento. Sin embargo, las emergencias locales o nacionales, como disturbios civiles, desastres naturales, el estallido de una guerra o una enfermedad o lesión repentina grave o que pone en peligro la vida de una persona son ejemplos de circunstancias que también califican como excepcionales (HM_Revenue_Customs, Residence, domicile and the remittance basis, 2013).

Por otro lado, puede haber situaciones limitadas en las que una persona que necesita permanecer en el Reino Unido para hacer frente a una enfermedad o lesión repentina o potencialmente mortal de su cónyuge, persona con la que vive como marido

y mujer, pareja de hecho o hijo dependiente; puede hacer que esos días pasados en el Reino Unido sean ignorados, sujeto al límite de 60 días.

También puede haber situaciones limitadas en las que una persona que regresa al Reino Unido para hacer frente a una enfermedad o lesión repentina o que pone en peligro la vida de una pareja o hijo dependiente, puede hacer que esos días pasados en el Reino Unido se ignoren, sujeto a los 60 días.

4.3.2 Circunstancias excepcionales vinculadas a la intención de permanencia en el territorio

En el caso del Reino Unido, su legislación interna adopta una concepción subjetivista de residencia, ya que, independientemente de la permanencia física en determinado lugar (corpus), se debe verificar la intención de hacerse residente fiscal (animus) (Velásques, 2012).

En este caso, una persona natural extranjera, jubilado, fue al Reino Unido por primera vez el 1 de junio para unas vacaciones de viaje extendidas por 5 meses, con la intención de partir el 31 de octubre.

Sin embargo, el 29 de septiembre, mientras viajaba a Escocia, esta persona sufre un accidente automovilístico y le ocasiona múltiples lesiones, por lo que se encuentra internado en el hospital por 14 semanas, luego de los cuales organiza el viaje de regreso a su natal Francia el día que le dan de alta, no obstante, Claude ha estado en el Reino Unido durante 220 días, es decir, pasó adicionalmente 14 semanas en el hospital, pero debido a que su intención original era permanecer en el Reino Unido hasta el 31 de octubre, solo se pueden ignorar los días desde el 1 de noviembre hasta la fecha del alta debido a circunstancias excepcionales.

Como se indicó, el número máximo de días en el año fiscal que se puede ignorar es 60. En este escenario, se considera que esta persona tiene 160 días contados de presencia en el Reino Unido.

Se debe tener en cuenta que para que se ignoren todos los días pasados en el Reino Unido debido a circunstancias excepcionales, esta persona debe tener la intención de abandonar el Reino Unido tan pronto como esas circunstancias lo permitan. Si una persona abandona el Reino Unido una vez que han terminado las circunstancias

excepcionales, el HMRC generalmente lo aceptará como prueba de tal intención (HM_Revenue_Customs, Residence, domicile and the remittance basis, 2013).

Es decir, si el sobrino de esta persona, que vive en Gales, le sugiere que se quede con él cuando deje el hospital, y le responde el 1 de diciembre aceptando ello; a partir del 1 de diciembre, esta persona ya no tiene la intención de abandonar el Reino Unido por lo que sólo se podrá descontar como circunstancia excepcional a efectos del cómputo de días en el periodo del 1 de noviembre y el 30 de noviembre.

4.3.3 Circunstancias excepcionales por Golpe Militar o Conflicto Armado reconocidas por el Foreign and Commonwealth Office (FCO)

En el Reino Unido existen circunstancias excepcionales vinculadas a situaciones de caso fortuito o fuerza mayor, que pueden afectar la residencia fiscal de un individuo. Para estos efectos, estas circunstancias deben ser calificadas por la *Foreign and Commonwealth Office (FCO)*, que viene a formar parte del Ministerio de Relaciones Exteriores de dicho país.

Entonces, en principio no se deberían considerar como circunstancias excepcionales los eventos externos que devuelvan a una persona al Reino Unido. Sin embargo, puede haber circunstancias tales como disturbios civiles o desastres naturales en los que el FCO recomienda evitar todos los viajes a dichos países.

Con lo cual, los sujetos que regresan y permanecen en el Reino Unido mientras el aviso de FCO permanece en este nivel de advertencia, normalmente se les ignorarán los días que pasen en el Reino Unido, sujeto al límite de 60 días (HM_Revenue_Customs, Residence, domicile and the remittance basis, 2013).

Por ejemplo, una persona natural extranjera, quien es ingeniero estructural y ha trabajado a tiempo completo en un proyecto en un país de África. Su esposa e hijos viven en el Reino Unido. En mayo, el gobierno de dicho país es derrocado por un golpe militar. Inicialmente, esto dio lugar a protestas pacíficas, pero pronto se convirtió en niveles crecientes de disturbios civiles. A principios de julio, la FCO emitió un aviso restringiendo todos los viajes al país, excepto los esenciales, ya que estaba al borde de la guerra civil.

Sin embargo, a mediados de octubre la FCO mejoró sus recomendaciones de viaje, por lo que dicha persona retornó a su país natal, el Reino Unido, el 21 de octubre,

siendo que luego de una intervención internacional, afines de enero del año siguiente, la estabilidad política regresó al país africano, por lo que esta persona tomó el primer vuelo disponible de regreso y reanudó el trabajo el 31 de enero.

Por tanto, los días que pasó en el Reino Unido se debieron a una circunstancia excepcional fuera de su control y pueden ignorarse a efectos de las pruebas de conteo de días. No obstante, el plazo máximo que se puede obviar por circunstancias excepcionales es de 60 días. Esta persona estuvo en el Reino Unido durante 103 días durante este período, lo que significa que Philip debe contar 43 días como días que pasó en el Reino Unido a los efectos del cómputo de los 183 días indicados inicialmente.

Se sabe que actualmente la FCO está en contra de todos los viajes a Rusia, Bielorrusia y Ucrania y, por lo tanto, según la HMRC, las personas que regresan al Reino Unido desde estos territorios afectados por la guerra calificarían como circunstancias excepcionales, sujeto al límite de 60 días (HM_Revenue_Customs, HMRC internal manual, 2023).

4.3.4 Circunstancias excepcionales generadas por el COVID-19

La pandemia del COVID-19 afectó la movilidad de las personas hacia y desde el Reino Unido. En estos casos, la HRMC señaló que los días pasados pueden omitirse debido a circunstancias excepcionales siempre dependerá de aquellos hechos de forma individual. Por ejemplo, constituyen s circunstancias que se consideran excepcionales:

- Establecimiento de una cuarentena aconsejada por un profesional de la salud para protegerse o aislarse en el Reino Unido como resultado del virus.
- Restricciones de viaje desde el Reino Unido como resultado del virus.
- Cierre de las fronteras internacionales.
- Exigencia del empleador de regresar al Reino Unido temporalmente como resultado del virus. Sin embargo, esto puede resultar en una interrupción significativa del trabajo en el extranjero (HM_Revenue_Customs, HMRC internal manual, 2023).

4.4 Impacto tributario de las situaciones de emergencia sobre la condición de domiciliado de personas naturales en el Perú

Por causas de las prohibiciones de movilización impuestas por muchos países, nos encontramos con supuestos en los que se crean controversias respecto a la potestad tributaria.

Estas situaciones por ejemplo se han presentado en el teletrabajo, es decir, la opción de prestar servicios de manera remota, donde la obligación del trabajador sin la necesidad de desplazarse a su centro de trabajo originó que muchos consumen más tiempo en su domicilio, y por tanto se contabilizaría más días allí para efectos de la determinación de la residencia fiscal.

Dentro de este marco, los cambios de residencia de las personas físicas ante situaciones de emergencia generan diferentes situaciones controvertidas producidas por la extensión en el tiempo: que una persona quedará obligada a permanecer en otro país distinto al de su residencia habitual por situaciones excepcionales, y que la persona labore en un país, pero de forma temporal retorna al Estado donde residía habitualmente con anterioridad.

4.4.1 Adquisición de residencia fiscal de forma accidental

Esta situación se produce cuando una persona, al momento en que se adoptan las medidas de restricciones de movilización, se encuentra fuera de su lugar de residencia habitual. Por ejemplo, cuando una persona residente fiscal en Perú se encuentra prestando servicios a una empresa en Chile, teniendo la intención de quedarse menos de 6 meses, cuando se promulgó el estado de alarma.

En este caso, al cerrarse las fronteras en Chile, se vió imposibilitado de regresar luego de cumplido 6 meses en dicho país, por lo cual retorna a su trabajo en Perú vía *home office*.

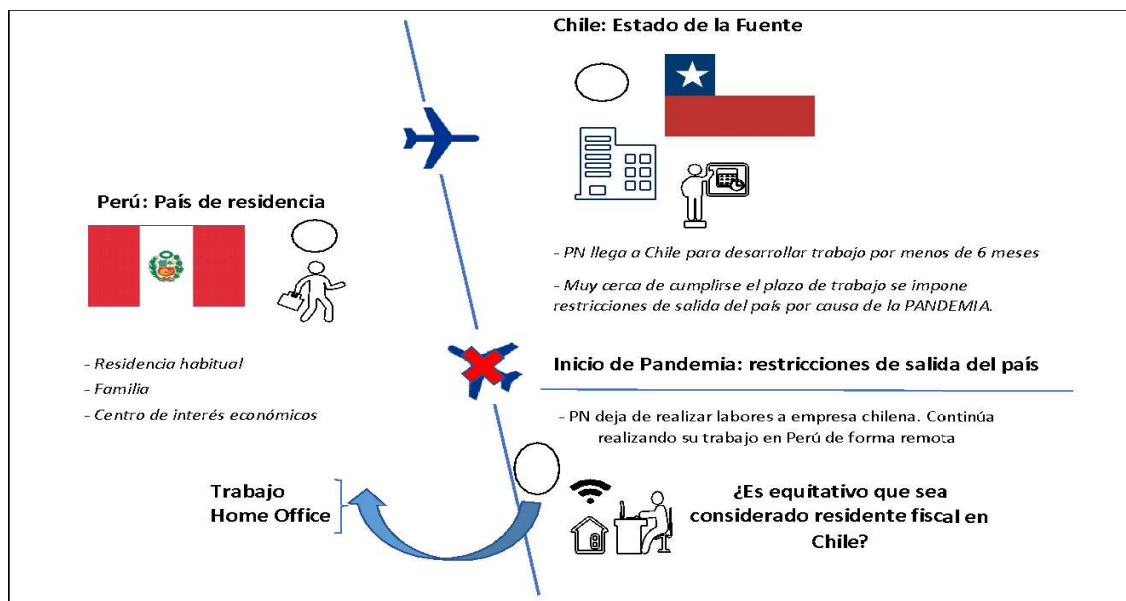
De ello se desprende que, pueden suscitarse supuestos en cuanto a personas sin la condición de residente habitual en el estado de la fuente, pueden cumplir con el cómputo de los 183 días calendario y sean calificados como residentes tanto en su país de origen como en la mencionada jurisdicción fiscal.

En ese sentido, si bien las recomendaciones de la OCDE son fuentes de interpretación, pero no pueden sustentar la aplicación normativa en nuestra legislación interna, también es cierto que, dentro de este tipo de situaciones excepcionales, no puede existir la calificación de una persona como residente en un país por el mismo hecho de encontrarse de manera temporal como consecuencia de circunstancias extraordinarias.

Por tanto, la variación de jurisdicción temporal como consecuencia de las restricciones de movilización, no debería generar consecuencias fiscales en Chile ni en Perú, siempre que existan circunstancias justificantes como, claro está, la Pandemia del COVID-19.

Figura 4.3

Adquisición de residencia fiscal chilena de un ciudadano peruano en situaciones de emergencia



4.4.2 Generación de “Impatriados accidentales”

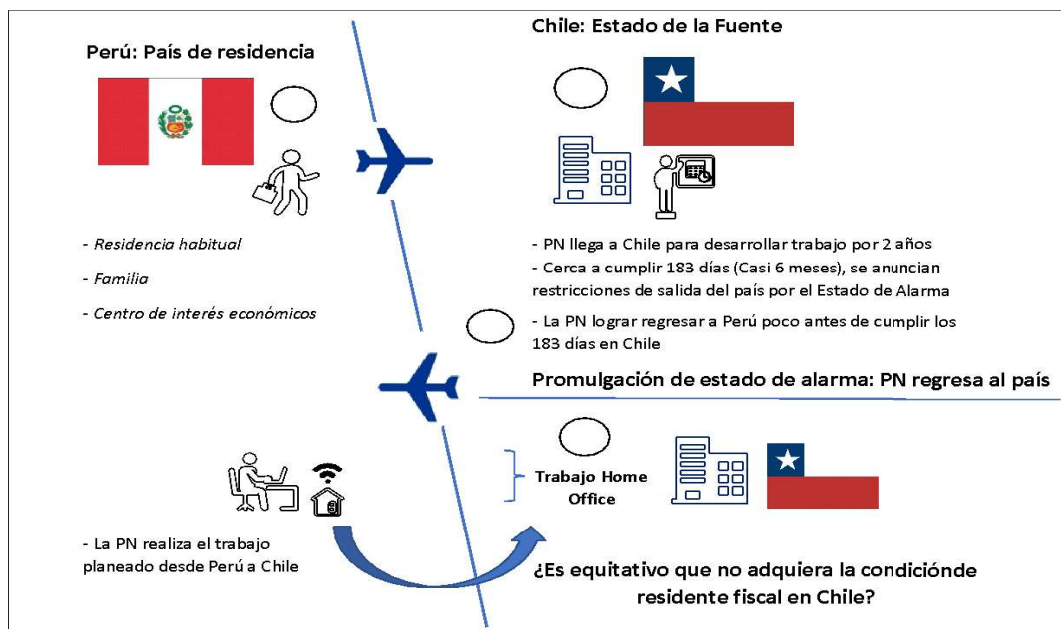
Para el presente caso, se consideran supuestos donde una persona natural que tiene su residencia fiscal en Perú, se moviliza a Chile para prestar servicios a una empresa por más de 6 meses pero como consecuencia de la promulgación del estado de alarma, retorna a Perú antes de cumplir dicho plazo, por lo que trabaja para la empresa chilena vía *home office*.

Por tanto, este caso reflejaría aquellas situaciones donde los trabajadores regresan a su país de origen durante el periodo de confinamiento y desarrollan desde aquel lugar sus actividades de trabajo de manera telemática remota para el Estado de la Fuente.

En estas situaciones no sería equitativo que el sujeto “impatriado”, de manera accidental, pierda la condición de residente fiscal en Chile y sólo tribute en Perú, ya que estas situaciones se generaron como consecuencia de las restricciones que se generaron por el COVID-19.

Figura 4.4

Permanencia de la condición de residencia fiscal de un ciudadano peruano en situaciones de emergencia



4.5 Propuesta de solución

La propuesta en el presente trabajo es la implementación de una reforma legislativa que permita a los ciudadanos extranjeros mantenerse en calidad de no domiciliados durante su permanencia en el Perú debido a situaciones de caso fortuito o fuerza mayor ya que su estadía en nuestro país puede darse por diversas situaciones, como por ejemplo: a) Por estar prestando sus servicios bajo relación de dependencia; b) Porque corresponda a su calidad de estudiante; c) Porque viajen por atención médica o en representación de entidades estatales, etc.

Cabe destacar que la propuesta se sustenta en el hecho de que la calidad de no domiciliados que han adquirido los extranjeros, no ha sido producto de su elección, sino que el Estado, en nombre propio, les ha concedido tal calidad. Por tanto, no resulta razonable que el Estado elimine tal calidad si su permanencia se debió a hechos ajenos a su voluntad.

Por los argumentos expuestos se propone una reforma legislativa que implique una modificación del inciso b) y del último párrafo del artículo 7° de la Ley de Impuesto a la Renta conforme lo siguiente:

Tabla 4.1

Propuesta de modificación del inciso b) y del último párrafo del artículo 7a de la Ley del Impuesto a la Renta

| Texto Actual | Propuesta |
|--|--|
| <p>Artículo 7°.- Se consideran domiciliadas en el país:</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento.</p> <p>En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.</p> <p>Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria</p> | <p>Artículo 7°.- Se consideran domiciliadas en el país:</p> <p>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, salvo que acrediten ante la Administración Tributaria situaciones de fuerza mayor .</p> <p>(...)</p> <p>Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, perderán su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que para el efecto señale el reglamento.</p> <p>En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que acrediten ante la Administración Tributaria situaciones de caso fortuito o fuerza mayor.</p> <p>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</p> |

| | |
|--|--|
| permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses. | (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses o acrediten ante la Administración Tributaria situaciones de caso fortuito o fuerza mayor. |
|--|--|

CONCLUSIONES

- El artículo 7° de la LIR, detalla las condiciones que debe cumplir una persona para convertirse en residente fiscal peruano; sin embargo, no hace una excepción frente a situaciones de emergencia como pandemias, conflictos armados, desastres naturales, etc. En el contexto actual del COVID-19, el Ejecutivo o Legislativo no promulgaron ninguna una modificación a dicha norma, siendo que este evento se configuró como un caso de fuerza mayor por las restricciones de movilidad que implicaron.
- En otras jurisdicciones como la de Reino Unido, Irlanda, Colombia y Australia, establecen dentro de sus normas internas excepciones generadas por circunstancias de fuerza mayor (restricciones de movilidad) para efectos de que una persona natural sea calificada como residente fiscal; incluso, y a propósito de la situación generada por el COVID-19, se realizaron modificaciones dentro de sus normas internas para que las personas naturales no se vean perjudicadas.
- La OCDE, a través de las “Guías sobre el impacto de la crisis del COVID-19” consideró no contabilizar los días de permanencia en un país de forma forzosa por consecuencia de la inmovilización internacional por el COVID-19, para efectos considerarla como criterio para determinar la residencia fiscal en un país.
- Para el Perú, los pronunciamientos de la OCDE, en referencia a las alteraciones de la residencia de las personas naturales, producto del confinamiento forzoso en un país por causa del COVID-19, deben considerarse como *Soft Law*, por lo que no son de carácter vinculante y, por lo tanto, SUNAT no está en la obligación de acatarlas, tal como ocurrió en el Informe N.º 133-2020-SUNAT/7T0000. Téngase en cuenta que esta opinión tiene su fundamento en el derecho a gravar entre países. En ese sentido, las administraciones tributarias deberían tener en cuenta las circunstancias de carácter excepcional, como ocurrió en el caso de la pandemia, y apliquen los criterios de presencia física, considerando periodos por encima de los previstos en su legislación interna.
- Las situaciones de emergencia ocurridas por eventos catastróficos generan una reflexión sobre la regulación actual de la residencia fiscal de personas naturales en la Ley del Impuesto a la Renta, la cual se sujeta a un plazo objetivo de 183 días

calendario, sin observar la ocurrencia de situaciones fuerza mayor, como lo indicamos al inicio de nuestra investigación. Mejor análisis para conceptualizar la COVID.

- En materia migratoria ya que han reconocido los efectos de los denominados “motivos de emergencia o fuerza mayor” en la condición de residente o residente permanente de personas naturales, tal como lo establece las modificaciones al artículo 67° del Reglamento de Decreto Legislativo de Migraciones, mediante el D.S. N.° 002-2021-IN.

RECOMENDACIONES

- Se debería reformar el artículo 7° de la LIR, creando reglas que permitan, a una persona natural, que no se consideren los días permanecidos dentro o fuera del territorio peruano por situaciones de emergencia, como por ejemplo las originadas por una crisis sanitaria, tal como ocurrió en el caso del COVID-19.
- Se debería reformar el criterio de domicilio por el criterio correspondiente con la residencia establecido en la LIR, permitiendo considerar como domicilio no solo la vivienda permanente o habitual sino su centro de intereses vitales (familiares y/o económicos), para ejercer las potestades tributarias del Estado en cuanto a los hechos económicos que inciden en el gravamen de rentas, logrando armonizar nuestra legislación interna con las disposiciones o normas jurídicas de otros países, logrando con ello además que se adecúen a los CDI's firmados por Perú vigentes y futuros.

REFERENCIAS

- Altamirano , H. (2016). *Problemática conceptualización de la residencia para efectos triutarios en los Estados miembros de la Comunidad Andina: El caso de las personas físicas* [Tesis de maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5678/1/T2318-MPTFI-Altamirano-Problemativa.pdf>
- Anton, V. A., & Serrano, A. (2001). La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (221-222), 73-704. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196970>
- Arias, L. A. (2021, abril). *Política fiscal y tributaria frente a la pandemia global del coronavirus*. https://www.cies.org.pe/sites/default/files/investigaciones/4_dp_politica_fiscal_tributaria.pdf
- Asociación Española de Asesores Fiscales. (2020). Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal. *Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia*.
- Ault, H. (1997). *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Kluwer Law International.
- Australian Taxation Office. (2020). *COVID-19 frequently asked questions*. <https://www.ato.gov.au/Individuals/Dealing-with-disasters/In-detail/Specific-disasters/COVID-19/?anchor=COVID19frequencyaskedquestions#COVID19frequencyaskedquestions>
- Barba de Alba, A. (2020). Impacto de las restricciones de movilidad sobre las reglas de residencia fiscal. *Asociación Española de Asesores Fiscales*. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46642/impacto-de-las-restricciones-de-movilidad-en-la-residencia-fiscal>
- Beatriz de la Fuente, A. (2021). *La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de Personas Físicas*. Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, Madrid. www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_06.pdf
- Castillo Balarezo, J. (2000). Los contribuyente no domiciliados en el Perú: Comentario a la Ley de Impuesto a la Renta. *THEMIS: Revista de Derecho*, (41), 375. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/399220>
- Ciallela, F. N. (2010). *Compensación de pérdida de fuente extranjera*. X Jornada Nacional de Tributación Internacional IFA Perú, Lima.

- Clark, O. (2022, 11 de abril). *Impacto de la guerra de Ucrania en el cumplimiento de los contratos: ¿fuerza mayor?*
<https://www.osborneclarke.com/es/insights/impacto-de-la-guerra-de-ucraina-en-el-cumplimiento-de-los-contratos-fuerza-mayor#:~:text=%C2%BFC%C3%B3mo%20se%20define%20y%20qu%C3%A9,previsto%2C%20es%20inevitable%20o%20irresistible%20quien%20redacto>
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
<https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- Constitución Política del Perú. (1993). *VII*. Lima, Lima, Perú.
<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/0ed8b68044a423e1963fde01a4a5d4c4/Constitucion+Politica+del+Per%C3%BA+Castellano+y+Quechua.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=0ed8b68044a423e1963fde01a4a5d4c4&msclkid=942d889ac34b11ecbd88a5442009eca2>
- Córdova, A. (2008). Imposición a la Renta sobre inversiones peruanas en el exterior. *X Jornadas Nacionales de Tributación*.
https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9558/Blas_Cervantes_Alfredo_Adolfo.pdf?sequence=1
- Cordova, A. (2010). Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior. (A. F. (IFA), Ed.) *Cuadernos Tributarios* (30), 86. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1616_02_ct30_aca.pdf
- Del Risco Sotil, L. (2011). El Caso Fortuito y la Fuerza Mayor en las Obligaciones Pecuniarias y Genéricas. *RAE Jurisprudencia*, Octubre 2011, (40).
<http://www.eja.com.pe/pdf/es/publicaciones/El-Caso-fortuito-y-la-fuerza-mayor-en-las-obligaciones-pecuniarias-y-genericas-Luis-Felipe-Del-Risco.pdf>
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU. (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU. (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Diez, J. (2019, 4 de febrero). *La redefinición del Establecimiento Permanente*. Madrid, España: Centro Universitario de Estudios Financieros.
https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFM_MUAPA_2019-6.pdf
- Donayre, C. (2023). *Los regímenes de excepción en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Palestra Editores; 2023. <https://palestraeditores.com/wp-content/uploads/2023/05/Muestra-TC-4-REGIMENES-DE-EXCEPCION.pdf>

- García Belaunde, D. (1989). *Teoría y Práctica de la Constitución Peruana*. EDDILI S.A.
- García Mullín, R. (1980). *Impuesto sobre la renta. Teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana.
- García Mullín, R., & García, M. R. (1978). *Impuesto sobre la Renta. Teoría y técnica del impuesto. Impuesto sobre la Renta. Teoría y técnica del impuesto. Secretaría del Estado de Finanzas, Santo Domingo*.
- González, T. (2012, 11 de mayo). Son 156 los países con las fronteras cerradas al turismo internacional. *Hosteltur*. https://www.hosteltur.com/136596_son-156-los-paises-con-las-fronteras-cerradas-al-turismo-internacional.html
- Guzman, C. (2020). El COVID-19 y su impacto en las reglas del Establecimiento Permanente. (Deloitte, Ed.) <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/tax/articles/covid19-impacto-en-las-reglas-del-establecimiento-permanente.html>
- HMRC Revenue and Customs. (2020). <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13200>
- Jaramillo, M. (2019). *El concepto de Establecimiento Permanente en la era del comercio electrónico y su incidencia en la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta en Colombia*. Pontificia Universidad Javeriana. <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/45072/Tesis%20Mariana%20Jaramillo%20P.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- León, L. L. (2007). *La responsabilidad civil líneas fundamentales y nuevas perspectivas* (2.ª ed.). <https://bibliotecadigital.oducal.com/Record/KOHA-OAI-TEST:41555>
- Madariaga, J. (2011). Servicios transfronterizos y su tratamiento en los convenios para evitar la doble imposición. *Revista de Estudios Tributarios*, (3), 145-166. <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41177/42714>
- Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. (2020). *Decreto Supremo N.º 011-2020-TR. (2020). Decreto Supremo que establece normas complementarias para la aplicación del Decreto de Urgencia N.º 038-2020*. <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-supremo-que-establece-normas-complementarias-para-la-decreto-supremo-n-011-2020-tr-1865658-3/>
- Muñoz Salgado, S. (2021). *Situación actual de la tributación del IR a las operaciones digitales en el Perú y el futuro. Casos prácticos*. [Diapositivas en Power Point]: Universidad de Lima.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2020). OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis. <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>

- Pitrone, F. (2016) *Tax Residence of Individuals within the European Union : Finding New Solutions to Old Problems*. *World Tax Journal*, 8(3), 357-377.
<https://ssrn.com/abstract=4224688>
- PetroPerú. (2011). *Convenio Especulativo por Información entre PetroPerú y Core Laboratories*. <https://bibliotecadigital.oducal.com/Record/KOHA-OAI-TEST:41555>
- Presidencia de la República del Perú. (1984). *Decreto Legislativo 295 de 1984. Código Civil*. http://spijlibre.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/Codigo-Civil.pdf
- Ramos Angeles, J. (2014). Los Convenios de Doble para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) suscritos por el Perú: algunos comentarios con ocasión a los convenios reciente ratificados. *Caballero Bustamante*, A2.
https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/34594630/RAMOS_ANGELES_Jesus_-_Los_CDI_suscritos_por_el_Peru_con_ocasion_a_los_convenios_recientemente_ratificados-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1637533973&Signature=Eftm2ZPTLjnRViZQtdtxOFQXU58a1xZl8fjrN0knwGjSmeB
- Real Academia de la Lengua Española. (2022). *Diccionario de la Real Academia Española*. Recuperado el 2023, de <https://dle.rae.es/guerra?m=form>
- Revenue Irish Tax and Customs. (2020). COVID-19 support schemes.
<https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/compliance-with-certain-reporting-and-filing-obligations.aspx>
- Roque, G. M. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIED).
- Salmón, E. (2017). *Nociones básicas de derecho internacional público*. Fondo Editorial PUCP. <https://doi.org/10.18800/9786123172350>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2023). *Reglamento de la ley del impuesto a la renta*.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html#>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). Informe N.º 133-2020-SUNAT/7T0000. Consulta sobre la medida de cierre total de las fronteras.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i133-2020-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). Informe N.º 139-2013-SUNAT/4B0000. (2013). *Asistencia Técnica*.
<https://devuelve.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i139-2013.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2005). Informe N.º 21-2005-SUNAT/2B0000. (2005).
<https://devuelve.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0212005.htm>

- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución Tribunal Fiscal N.º 18368-8-2012. Elementos constitutivos de Asistencia Técnica*.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_18368.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018). *Resolución Tribunal Fiscal N.º 5459-8-2018. Elementos constitutivos de Servicio Digital*.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/8/2018_8_05459.pdf
- Velásquez Vainstein, S. (2012). *Los Criterios de Vinculación a Propósito de la Doble Imposición Internacional* [..Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario. Pontificia Católica del Perú, Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario].
https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4724/VELASQUEZ_VAINSTEIN_SONIA_CRITERIOS_VINCULACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y

ANEXOS

Anexo 1: Flexibilización criterio de residencia fiscal en contexto Covid 19

| COLOMBIA | REINO UNIDO | IRLANDA | AUSTRALIA |
|---|--|--|---|
| <p>ESTATUTO TRIBUTARIO</p> <p>Concepto N° 10020821-087</p> <p>11/06/2020</p> <p>Las disposiciones contempladas en el numeral 1 del artículo 10 del Estatuto Tributario no se encuentran suspendidas durante la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. La anterior es propiamente de carácter general del sujeto pasivo.</p> <p>Art. 10. Residencia para efectos tributarios.</p> <p>Se consideran residentes en Colombia para fines tributarios las personas que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:</p> <p>1. Permanecer continuo o discontinuamente en Colombia durante un periodo de 183 días calendario consecutivos desde su entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco días calendario, o durante un periodo de 183 días calendario que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país reanude sobre más de un año o periodo gravable, se cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:</p> <p>a) Los eventos de fuerza mayor o caso fortuito en los términos del artículo 67 del Código Civil colombiano, o cualquier otro caso fortuito que implique la suspensión de las actividades económicas.</p> <p>b) Los eventos de fuerza mayor o caso fortuito en los términos del artículo 67 del Código Civil colombiano, o cualquier otro caso fortuito que implique la suspensión de las actividades económicas.</p> | <p>RDRS: Notas sobre la prueba de residencia legal (SRT)</p> <p>HM Revenue & Customs mediante la guía RDRSM11006</p> <p>En Reino Unido se identifican tres figuras relacionadas con la residencia fiscal: el residente, el residente habitual y el residente ordinario. Estas figuras ayudan a determinar las ventajas fiscales del sujeto pasivo.</p> <p>1. Residente: La residencia requiere normalmente una presencia física en el país por tanto una persona que resida en Reino Unido durante un periodo más de 183 días en un ejercicio fiscal (en términos de los días de abril hasta marzo siguiente) será considerada residente en Reino Unido. Este periodo de residencia no es necesariamente continuo.</p> <p>2. Residente habitual: El residente habitual es una persona que reside en Reino Unido durante un periodo que exceda los 183 días en un ejercicio fiscal completo. Este periodo de residencia no es necesariamente continuo.</p> <p>3. Residente ordinario: El residente ordinario es una persona que reside en Reino Unido durante un periodo que exceda los 183 días en un ejercicio fiscal completo. Este periodo de residencia no es necesariamente continuo.</p> | <p>Parte 34 Ley de consolidación de impuestos de 1997</p> <p>Las Secciones 8 R & 822 TCA 1997 contienen disposiciones en relación con la residencia fiscal de una persona que es residente habitual en el Estado a efectos fiscales.</p> <p>La Sección 819 (1) de la TCA 1997 establece que una persona física es residente en el estado si efectivamente reside en el estado a efectos fiscales para un año fiscal al o ella está presente en el estado por:</p> <p>a. 183 días en ese año fiscal, o</p> <p>b. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>c. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>d. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>e. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>f. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>g. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>h. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>i. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>j. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>k. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>l. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>m. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>n. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>o. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>p. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>q. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>r. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>s. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>t. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>u. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>v. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>w. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>x. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>y. 90 días en ese año fiscal, o</p> <p>z. 90 días en ese año fiscal, o</p> | <p>ESTATUTO TRIBUTARIO</p> <p>Gota fiscal: Consideraciones para residencia fiscal de acuerdo al contexto COVID-19</p> <p>El 20 de marzo, el Gobierno australiano publicó un paquete de temas fiscales, en los que se incluye específicamente una parte que clarifica las implicaciones fiscales que se supondrán las medidas implementadas con motivo de la emergencia sanitaria, en particular con respecto a la residencia de los contribuyentes.</p> <p>El gobierno australiano publicó un paquete de temas fiscales, en los que se incluye específicamente una parte que clarifica las implicaciones fiscales que se supondrán las medidas implementadas con motivo de la emergencia sanitaria, en particular con respecto a la residencia de los contribuyentes.</p> <p>El gobierno australiano publicó un paquete de temas fiscales, en los que se incluye específicamente una parte que clarifica las implicaciones fiscales que se supondrán las medidas implementadas con motivo de la emergencia sanitaria, en particular con respecto a la residencia de los contribuyentes.</p> |

Anexo 2: Medidas adicionales adoptadas durante la cuarenta

| País | Medidas adoptadas |
|----------------|--|
| Australia | Si un individuo no residente en Australia se encuentra temporalmente en ese país a causa del COVID-19 adquirirá la residencia, siempre que viva en exterior e intenta regresar tan pronto como sea posible. Además, el concepto de la norma interna sobre residencia basado en la “administración central y control” no se afecta si la única razón para sostener reuniones desde Australia es por el COVID-19: no se gatilla la “residencia”. |
| Canadá | Si un individuo que se encuentra en Canadá por las restricciones de los viajes, no será considerado residente ya que no se computarán los días que dure su estancia en este país. Además, para aplicar la regla de <i>tie-breaker</i> por administración efectiva, si el director de una entidad debe participar en reuniones desde Canadá por las restricciones en los viajes no se considera que la entidad se convierta en residente en Canadá. |
| Grecia | Los días que un individuo pasa en Grecia por las restricciones en los viajes serán descontados para determinar la residencia. Además, durante el 18.03.2020 y el 15.06.2020, el lugar efectivo de administración de una entidad no será afectado por el hecho que los miembros claves en la toma de decisiones estén ubicados en locaciones diferentes a las donde usualmente se toman las decisiones por las circunstancias excepcionales del COVID-19. Es decir, los días que un individuo pasa en Grecia por las restricciones en los viajes serán descontados para determinar la residencia. |
| India | Si un individuo no pudo salir de India durante marzo del 2020, esos días pueden ser descontados para determinar la residencia. |
| Irlanda | Por fuerza mayor no se consideran los días que el individuo estuvo impedido de abandonar Irlanda. Además, no se considera la presencia de un individuo en Irlanda en su cargo de director de una entidad si su presencia es resultado de las restricciones originadas por el COVID-19. Asimismo, no se considera que la presencia de un individuo en Irlanda para fines tributarios si es un empleado, director, proveedor de servicios o agente obligado a permanecer por las restricciones en los viajes por el COVID-19. |
| Nueva Zelanda | Para determinar la residencia no se consideran los días que el individuo estuvo presente en Nueva Zelanda como resultado del COVID-19, siempre que abandone el país lo más pronto posible. El COVID-19 no causará que las entidades sean consideradas residentes en Nueva Zelanda solo porque sus directores están confinados en este país y celebran reuniones desde allí. Además, la pandemia no causará que una entidad no residente tenga un EP solo porque sus empleados están confinados en Nueva Zelanda. Es decir, no se genera un lugar fijo de negocio por ser solo temporal. |
| Reino Unido | Los días en Reino Unido no son contabilizados para determinar la residencia por las circunstancias excepcionales. Además, no se considera que una entidad se convertirá en residente en Reino Unido (por las normas internas y CDI) solo porque las decisiones o las reuniones sean realizadas desde ese país. Además, no se genera EP por lugar fijo de negocio porque éste exige permanencia y no temporalidad. Además, la habitualidad en el EP por agente dependiente debe ser evaluada según los hechos y el grado de permanencia. |
| Estados Unidos | No se considera residentes a las personas que si no fuera por las circunstancias del COVID-19 no habrían estado en Estados Unidos. Además, durante un periodo consecutivo de 60 días entre el 01.02.2020 y el 01.04.2020, los servicios u otras actividades realizadas por los individuos temporalmente en Estados Unidos no serán tomados en cuenta para determinar si un residente tiene o no EP, dado que ello solo fue motivado por la pandemia. |
| Filipinas | Un individuo impedido de salir de Filipinas por las restricciones de viaje se considerará que no se encuentra en territorio filipino. Además, el empleado de una entidad extranjera no crea un EP por lugar fijo de negocios. Asimismo, las interrupciones temporales en las actividades de construcción por el COVID-19 deben ser consideradas para el cómputo de duración del EP. Finalmente, no se crea un EP por agente dependiente si la entidad no residente no tenía un EP antes de la pandemia. |

Nota. De Situación actual de la tributación del IR a las operaciones digitales en el Perú y el futuro. Casos prácticos [Diapositivas en Power Point], por S. Muñoz Salgado, 2021. Universidad de Lima

Anexo 3: Criterios utilizados por los estados miembros de la Unión Europea para determinar la residencia fiscal de las personas físicas

| Criterio/país | AT | BE | BG | HR | CY | CZ | DK | EE | FI | FR | DE | EL | HU | IE | IT | LV | LT | LU | MT | NL | PL | PT | RO | SK | SII | ES | SE |
|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-----|----|----|
| Domicilio | X | X | | | | | | X | | | X | X | | X | X | | X | X | X | | | | X | X | | | |
| Estancia habitual | X | | | | | | X | | | X | X | X | X | | X | X | X | X | | | | | | X | | | |
| Registro nacional | | X | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | |
| Presencia física | X | | X | X | X | X | X | X | X | | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| Centro de intereses vitales | | | X | | | | | | | | | X | X | | | | | | | | X | | X | | | | |
| Lugar donde vive la persona | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | |
| Hogar permanente | | | | | | X | | | X | X | | | X | | | | | | | | X | | | | | | X |
| Centro de intereses económicos | | X | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | X | |
| Criterio profesional | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Funcionario o empleado de un país trabajando en el extranjero | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | |
| Ciudadanía | | | | | | | | | | | | | X | | | | | | | | | | | | | | |
| Miembro de la tripulación de un barco o de una aeronave operada por una entidad residente | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | X | | | | | |

Nota. De Tax Residence of Individuals within the European Union : Finding New Solutions to Old Problems, por F. Pitrone, 2016. *World Tax Journal*, 8(3), 357-377 (<https://ssrn.com/abstract=4224688>)

13% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- ▶ Bibliografía
- ▶ Texto citado
- ▶ Texto mencionado
- ▶ Coincidencias menores (menos de 20 palabras)

Fuentes principales

- 13% Fuentes de Internet
- 1% Publicaciones
- 7% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alertas de integridad para revisión

No se han detectado manipulaciones de texto sospechosas.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitirían distinguir de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Fuentes principales

- 13% Fuentes de Internet
- 1% Publicaciones
- 7% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

| | | |
|--|-------------------------|----|
| 1 | Internet | 2% |
| hdl.handle.net | | |
| 2 | Internet | 1% |
| prometheo.pe | | |
| 3 | Internet | 1% |
| www.spdts.org.pe | | |
| 4 | Internet | 1% |
| docplayer.es | | |
| 5 | Trabajos del estudiante | 1% |
| Pontificia Universidad Católica del Perú | | |
| 6 | Internet | 0% |
| pt.scribd.com | | |
| 7 | Internet | 0% |
| www.procopio.com | | |
| 8 | Internet | 0% |
| dpej.rae.es | | |
| 9 | Internet | 0% |
| ruidera.ucd.mes | | |
| 10 | Internet | 0% |
| www.aedaf.es | | |
| 11 | Trabajos del estudiante | 0% |
| Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados | | |

| | | |
|----------------------------------|--------------------|----|
| 12 | Internet | 0% |
| lpderecho.pe | | |
| 13 | Internet | 0% |
| repositorio.usmp.edu.pe | | |
| 14 | Trabajos del mundo | 0% |
| Barcelona School of Management | | |
| 15 | Internet | 0% |
| revistas.cef.udima.es | | |
| 16 | Internet | 0% |
| qdoc.tips | | |
| 17 | Internet | 0% |
| cdn.www.gob.pe | | |
| 18 | Internet | 0% |
| issuu.com | | |
| 19 | Internet | 0% |
| www.consultingepatriados.com | | |
| 20 | Internet | 0% |
| ridum.humanizales.edu.co | | |
| 21 | Internet | 0% |
| www.pratsglas.com | | |
| 22 | Internet | 0% |
| doku.pub | | |
| 23 | Internet | 0% |
| e-spacio.uned.es | | |
| 24 | Internet | 0% |
| www.comercialisstatematitico.com | | |
| 25 | Internet | 0% |
| pdfcookie.com | | |



| | | |
|----------------------------------|-------------------------|----|
| 26 | Internet | 0% |
| cpayacucho.org.pe | | |
| 27 | Internet | 0% |
| repositorio.upn.edu.pe | | |
| 28 | Internet | 0% |
| www.perucontable.com | | |
| 29 | Internet | 0% |
| www.revistas.pucp.edu.pe | | |
| 30 | Trabajos del estudiante | 0% |
| Universidad de Lima | | |
| 31 | Trabajos del estudiante | 0% |
| unsaac | | |
| 32 | Trabajos del estudiante | 0% |
| Universidad Tecnológica del Perú | | |
| 33 | Internet | 0% |
| blog.pucp.edu.pe | | |
| 34 | Internet | 0% |
| incp.org.co | | |
| 35 | Internet | 0% |
| www.garrigues.com | | |
| 36 | Internet | 0% |
| eproxybib.pucp.edu.pe | | |
| 37 | Internet | 0% |
| repositorio.upsb.edu.pe | | |
| 38 | Internet | 0% |
| vsjp.info | | |
| 39 | Internet | 0% |
| m.monografias.com | | |



| | | |
|----|--|----|
| 40 | Internet | 0% |
| | www.reicaz.com | |
| 41 | Internet | 0% |
| | www.cidetri.org.pe | |
| 42 | Internet | 0% |
| | www.garciablaunde.com | |
| 43 | Trabajos del estudiante | 0% |
| | Universidad Cesar Vallejo | |
| 44 | Internet | 0% |
| | idoc.pub | |
| 45 | Internet | 0% |
| | repositorio.ulima.edu.pe | |
| 46 | Internet | 0% |
| | repositorio.unasam.edu.pe | |



