

# Implicancias Laborales y Tributarias en la Contratación de Trabajadores Extranjeros y las Peculiaridades de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones

Eddy Hills Ramirez Punchin\*  
Oscar Raúl Chuquillanqui Aragón\*\*

## Resumen:

El presente artículo pretende exponer una problemática que debe ser analizada desde dos ramas del Derecho, tanto desde la perspectiva laboral como desde la tributaria, para de esa forma brindar soluciones idóneas. En ese sentido, los autores abordarán la problemática de la migración laboral concretamente en torno a la contratación de trabajadores extranjeros y la forma de tributación de los mismos; asimismo, explicarán que, para determinar la condición de domiciliado o no del extranjero, se deberá entrar en un análisis no solo en base a las normas tributarias internas, sino que también en determinados casos se deberá analizar normas internacionales que favorecen al contribuyente.

## Palabras clave:

Trabajador extranjero – Migración laboral – Comunidad Andina de Naciones – Contratación – Impuesto – Trabajo – Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo – Superintendencia Nacional de Migraciones

## Abstract:

This article pretends to explain a problematic that must be analyzed from two perspectives, Labor and Tax law; thereby it will provide adequate solutions. Therefore, the authors will board the problematic of labor migration specifically geared to the hiring of foreign workers and its taxations methods. Furthermore, the authors will explain that the determination of the condition of domiciled or not of the foreigner, is not sufficient with the analysis of the internal tax laws; in some cases it is also necessary to analyze international standards that favor the taxpayer.

## Keywords:

Foreign worker – Labor migration – Andean Community of Nations – Hiring – Tax – Work – Ministry of Labor and Employment Promotion – National Superintendency of Migration

## Sumario:

1. Introducción – 2. Migración laboral un fenómeno social actual – 3. La contratación laboral de extranjeros y su regulación en el país – 4. La tributación en los extranjeros – 5. Conclusiones

\* Asociado de Vargas Pareja Abogados & Consultores. Responsable del Área Laboral con Posgrado en Derecho de Trabajo por la Universidad de Sevilla-España. Maestría en Derecho del Trabajo y Seguridad Social en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

\*\* Asociado de Vargas Pareja Abogados & Consultores. Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## 1. Introducción

El presente trabajo es un acercamiento interdisciplinario a una problemática con múltiples aristas como es la migración laboral. De forma más concreta, nos referimos a la migración laboral de extranjeros y a las consecuencias de ella como es la adecuada contratación y el régimen tributario aplicable.

Asimismo, debemos indicar que el presente trabajo no pretende convertirse en un denso análisis doctrinario sino más bien se pretende realizar un primer acercamiento al lector desde una perspectiva práctica de la problemática planteada.

Para ello abordaremos los hechos desde una perspectiva laboral y tributaria, ya que, en la práctica hemos podido constatar que para poder brindar una asesoría integral en aspectos migratorios es necesario detallar al cliente las implicancias laborales en la contratación y los elementos tributarios a tener en cuenta durante la relación laboral y en la culminación de la misma, profundizando en las diferencias aplicables con los extranjeros que cuentan con alguna de las nacionalidades de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, debido a las decisiones acordadas por los países miembros del mencionado bloque económico.

## 2. Migración laboral: un fenómeno social actual

La Migración laboral es el fenómeno que genera que ciudadanos de un determinado país deseen traspasar las fronteras de su país de origen y establecerse en otro para trabajar de forma dependiente o independiente en otro país distinto (país de destino).

Las razones para optar por la migración laboral son diversas, desde conseguir un puesto de trabajo que no puede conseguir en su país de origen (por ejemplo lo que viene ocurriendo en la actualidad por el congelamiento de la economía) hasta establecerse en el país de destino por encargo del empleador que se encuentra en el país de origen.

La Organización de Estados Americanos (OEA), ha venido realizando seguimientos al fenómeno de la

migración a través de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), al respecto CANESSA concluye lo siguiente:

*[[]La migración se ha convertido en uno de los temas más importantes en el contexto de la globalización, especialmente la migración económica. Por ello, la CIDH no puede mantenerse ajeno, más aún cuando sus Informes revelan las graves violaciones que sufren en los Estados donde residen. Los Informes contribuyen a consolidar la aplicación de los derechos humanos laborales dentro de la población migrante y resaltar las obligaciones de los Estados Miembros de la OEA al respecto<sup>1</sup>.*

Según la Organización Internacional de Trabajo<sup>2</sup> en la actualidad, se estima que hay 232 millones de trabajadores migrantes en el mundo<sup>2</sup>. En el Perú el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática (INEI) ha establecido que en setiembre de 2014 el número de entradas al país de extranjeros con calidad migratoria de trabajador ascendió a 4, 646. Lo que implica un aumento en 13,3% con respecto al mismo mes del año 2013<sup>3</sup>.

En consecuencia, con los datos antes comentados queremos dejar en claro que la migración laboral es una problemática actual sobre la cual existe escasa normativa y ello, sumado al silencio doctrinario, podría terminar perjudicando los derechos de los trabajadores extranjeros que han migrado al Perú.

## 3. La contratación laboral de extranjeros y su regulación en el país

En nuestro país, el Decreto Legislativo N° 689, Ley para la contratación de trabajadores extranjeros y su Reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-TR, regulan las condiciones a tener en cuenta para la adecuada contratación de trabajadores extranjeros en el país.

Debemos precisar que en esta etapa dos instituciones públicas son las que tienen un rol preponderante, nos referimos a la Superintendencia Nacional de Migraciones (SNM) y al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE); ya que constituyen eslabones (no necesariamente en el orden planteado) para la contratación de extranjeros<sup>4</sup>.

1 CANESSA Montejó, Miguel. Los Derechos Humanos Laborales en el Derecho Internacional. Tesis Doctoral. Getafe: Universidad Carlos III de Madrid. p. 283.

2 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO. *Migración Laboral*. Consulta: 15 de setiembre de 2014. <http://ilo.org/global/topics/labour-migration/lang-es/index.htm>

3 INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA. *Información del Movimiento Migratorio Peruano. Informe Técnico N° 11*. Consulta: 18 de setiembre de 2014. <http://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/boletin-migraciones-noviembre-2014.pdf>

4 Asimismo, instituciones igualmente importantes son: INTERPOL-PERÚ, que emite la Ficha de Canje Internacional que es requisito para la obtención de calidad migratoria habilitante; y, el Ministerio de Relaciones Exteriores, encargado de legalizar documentos emitidos en el extranjero.

Para efectos netamente laborales<sup>5</sup>, los aspectos que se debe tomar en cuenta son los siguientes: (i) cláusulas obligatorias en la redacción del contrato, (ii) aprobación del contrato ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, y (iii) obtención de la calidad migratoria habilitante.

Para efectos migratorios, el primer aspecto a tener en cuenta para la obtención de la calidad migratoria correspondiente es determinar la ubicación del extranjero; en ese sentido, si el extranjero ya ingreso al país, se deberá optar por iniciar el procedimiento denominado "Cambio de Calidad Migratoria"; si el extranjero se encuentra en su país de origen u otro diferente al Perú, se deberá iniciar el procedimiento de "Solicitud de Visa".

Es así que nuestro país otorga la facilidad para que un extranjero adecúe su situación migratoria estando en territorio peruano sin necesidad de salir del país a través del denominado "Cambio de Calidad Migratoria"; el referido procedimiento se puede materializar a las siguientes calidades migratorias: trabajador residente, trabajador designado, familiar residente, profesional independiente, entre otros. El único detalle es que, mientras dure el procedimiento, el extranjero solicitante no puede salir del país, salvo que solicite un permiso especial de viaje con la debida anticipación; caso contrario, el expediente que se encuentre en evaluación por parte de la Superintendencia Nacional de Migraciones será denegado.

En otro extremo, en el caso del procedimiento de "Solicitud de Visa" nuestro país otorga la facilidad de que antes del ingreso del personal extranjero, éste pueda solicitar el tipo de visa que requiere de acuerdo a la propia necesidad particular, como por ejemplo visa de trabajador residente, profesional independiente, trabajador designado, entre otros. De ésta manera, una vez aprobado el expediente por parte de la Superintendencia Nacional de Migraciones, remitirá la visa respectiva al Consulado que haya indicado el extranjero con la finalidad de que recabe la respectiva visa e ingrese a nuestro país dentro de los 30 días siguientes como máximo para la obtención de su carné de extranjería. Hay que tener en cuenta que mientras dure el procedimiento, el extranjero no puede

ingresar a territorio peruano, caso contrario se declara denegado el expediente por parte de la Superintendencia Nacional de Migraciones.

### **3.1 Contratación de trabajadores extranjeros (régimen general)**

Para realizar la contratación de trabajadores extranjeros se deberá tener en cuenta los siguientes aspectos antes mencionados:

#### *3.1.1 Cláusulas obligatorias en la redacción del contrato*

El artículo 14 del Reglamento de la Ley ha establecido que la información mínima que debe contener todo contrato de trabajador extranjero (régimen general) es la siguiente:

- a) Datos identificatorios del empleador<sup>6</sup>
- b) Datos identificatorios del trabajador<sup>7</sup>
- c) Datos de la contratación<sup>8</sup>
- d) Tres cláusulas especiales

Sobre el particular nos interesa profundizar sobre las cláusulas especiales u obligatorias en un contrato de trabajador extranjero.

En el contrato de trabajo con personal extranjero se deberá incluir una cláusula mediante la cual las partes establezcan que la prestación de servicio recién iniciara cuando el contrato esté debidamente aprobado y el extranjero cuente con la calidad migratoria habilitante.

Otra cláusula con la que debe contar el contrato de trabajo es una en la que se establezca el compromiso por parte del empleador de transportar al personal extranjero a su país de origen o al que convengan.

Finalmente, en la última cláusula obligatoria debe regularse el compromiso de capacitar a peruanos en la misma ocupación.

#### *3.1.2 Aprobación del contrato ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo*

Los extranjeros en cumplimiento con lo establecido en la legislación vigente deberán

5 Tener en cuenta que las normas sobre contratación de trabajadores extranjeros permiten el trato, como nacionales, a extranjeros que cumplan ciertas características como por ejemplo: extranjero con cónyuge peruano, extranjero con ascendiente peruano, extranjero con descendiente peruano, extranjero con hermano peruano, al extranjero que hay tramitado la calidad de inmigrante, al extranjero con cuyo país de origen se haya suscrito un convenio de reciprocidad laboral o doble nacionalidad, etc. Entonces, en esos casos y en los otros establecidos en la norma no será necesario la aplicación de los porcentajes limitativos.

6 Los datos mínimos establecidos en el Reglamento son los siguientes: nombre o razón social de la empresa, Número de R.U.C., domicilio, inscripción en los registros de ley, actividad económica específica y fecha de inicio de la actividad empresarial, identificación del representante legal.

7 Los datos mínimos establecidos en el Reglamento son los siguientes: nombre, lugar de nacimiento, nacionalidad, sexo, edad, estado civil, documento de identidad, domicilio, profesión, oficio o especialidad.

8 Los datos mínimos establecidos en el Reglamento son los siguientes: descripción de las labores que desempeñará el contratado, jornada laboral, lugar donde laborará, remuneración diaria o mensual (se deberán desagregar los conceptos y valores de la remuneración en especie), en moneda nacional o extranjera, bonificaciones y beneficios adicionales, fecha prevista para el inicio del servicio y plazo del contrato.

presentar el contrato de trabajo ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo para su respectiva aprobación. Para ello se deberá adjuntar documentación como la solicitud de aprobación, tres juegos originales del contrato, declaración jurada de cumplimiento de porcentajes limitativo o exoneración de los mismos, certificado de experiencia laboral o título profesional, informes de inicio de actividad empresarial, cuando corresponda, entre otros.

Al respecto hacemos la precisión que una empresa solo podrá contratar un extranjero siempre y cuando no supere el 20% con respecto a la totalidad de trabajadores nacionales ya contratados. Asimismo, existe otro porcentaje a tener en cuenta, y es que las remuneraciones de todos los extranjeros contratados por una empresa no pueden superar el 30% de la sumatoria de todas las remuneraciones de la planilla de remuneraciones de la empresa<sup>9</sup>. Esto deberá ser cumplido para obtener la aprobación del contrato; sin embargo, existen trabajadores extranjeros que no están obligados a cumplir con dicha característica (ver pie de página N° 7).

### 3.1.3 Obtención de la calidad migratoria habilitante

Todo extranjero deberá tramitar la calidad migratoria habilitante, ya sea mediante la realización del cambio de calidad migratoria o la solicitud de visa. En ambos casos se deberá contar con el contrato de trabajo con una antigüedad no mayor a quince días de haber sido aprobado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.

En consecuencia, una vez presentado el expediente migratorio conformado por todos los requisitos solicitados por la Superintendencia Nacional de Migraciones, se deberá esperar su aprobación para tramitar la emisión del Carné de Extranjería correspondiente y el visado en el pasaporte o solo el visado de pasaporte en caso de trabajadores temporales.

## 3.2 Contratación de nacionales de los países miembros de la CAN

Con fecha 26 de mayo de 1969, cinco países

de Sudamérica, entre los que se encontraban Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú firmaron el Acuerdo de Cartagena, con el propósito de promover la integración y cooperación económica y social, para de esa forma ir mejorando el nivel de vida de sus habitantes<sup>10</sup>

Precisamos que el 30 de octubre de 1976 Chile se retiró del Acuerdo de Cartagena (también conocido como Pacto Andino o Grupo Andino<sup>11</sup>); asimismo, si bien Venezuela se adhirió el 13 de febrero de 1973, terminó retirándose el 22 de abril de 2011<sup>12</sup>. En consecuencia, en la actualidad los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Es así que en la decimoprimer reunión del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores de la Comunidad Andina llevada a cabo el 24 y 25 de junio del año 2003 en Quirama, Antioquia – Colombia, se adoptó la Decisión 545 Instrumento de Migración Laboral, mediante el cual se buscaba establecer normas que permitan de forma gradual la libre circulación y permanencia de los nacionales andinos con fines laborales (dependencia).

### 3.2.1 Ventajas de la Decisión 545 Instrumento de Migración Laboral

Mediante esta decisión de la Comunidad Andina de Naciones se simplifica la contratación laboral de trabajadores extranjeros, en tanto los nacionales de Bolivia, Colombia y Ecuador pueden solicitar la aprobación automática del contrato ante la oficina de Migración Laboral del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo de una forma más celerante mediante el Sistema Virtual de Trabajador Migrante Andino.

Hacemos hincapié en que la aprobación del contrato es automática, lo que simplifica el procedimiento necesario para que el extranjero obtenga la calidad migratoria necesaria para desempeñarse como trabajador<sup>13</sup>; recordemos que los extranjeros del régimen general deberán solicitar su aprobación de forma física, presentando documentación como solicitud, declaraciones juradas, exoneración de

9 CAMPOS, Sara. Regímenes Especiales Laborales. Lima: Gaceta Jurídica. 2009. p. 346-347

10 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. *Reseña Histórica*. Consulta: 28 de setiembre de 2014. <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=195&tipo=QU&title=resena-historica>

11 Recién es conocido como Comunidad Andina de Naciones cuando “[l]os presidentes decidieron, en 1997, introducir reformas en el Acuerdo de Cartagena para adaptarlo a los cambios en el escenario internacional. Esas reformas permitieron que la conducción del proceso pase a manos de los Presidentes y que tanto el Consejo Presidencial Andino como el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores formen parte de la estructura institucional. Se creó la Comunidad Andina en reemplazo del Pacto Andino” Véase: <<http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=195&tipo=QU&title=resena-historica>>.

12 LA REPUBLICA. *Venezuela se retira de la CAN*. Consulta: 29 de setiembre de 2014. <<http://www.larepublica.pe/22-04-2011/venezuela-se-retira-de-la-can>>

13 Debemos tener en cuenta que si bien la aprobación es automática, la Autoridad Administrativa de Trabajo tiene la posibilidad de verificar la veracidad de la contratación e inclusive observar con posterioridad el contrato pese a que se expidió la aprobación automática. Lamentablemente, lo indicado perjudica el procedimiento de contratación de un extranjero, ya que si bien se obtiene la aprobación automática y esta es presentada a la Superintendencia de Migraciones, podría ocurrir que en el transcurso del procedimiento se realice una observación al contrato con lo cual generar un inconveniente ante la Superintendencia Nacional de Migraciones.

porcentajes limitativos, certificados de trabajo, títulos profesionales e informes de actividad empresarial (cuando corresponda) y, además, esperar tres (03) días hábiles para obtener un primer pronunciamiento de la autoridad administrativa del trabajo si es que no se produce alguna observación.

Asimismo, la Decisión 545 establece que los trabajadores migrantes andinos deben considerarse como nacionales para el cálculo de porcentajes limitativos para la contratación de extranjeros en el Perú, lo cual es una gran facilidad para empresas que deseen contratar a un extranjero de los referidos países miembros, ya que no se va exigir la obligación de tener un mínimo de peruanos en planilla para poder contratar a un extranjero. Por otro lado, las cláusulas obligatorias del contrato de trabajo, desarrolladas líneas arriba, no son indispensables para la contratación de un trabajador migrante andino.

Una vez obtenida la aprobación del contrato se podrá seguir con el procedimiento ante la Superintendencia Nacional de Migraciones como cualquier extranjero solicitante de residencia como trabajador en nuestro país.

En otro extremo, debemos mencionar que algunos extranjeros de los países como **Bolivia**, Brasil, Chile, **Ecuador**, **Colombia** y Uruguay prefieren, antes de presentar cualquier contrato de trabajo a la Autoridad competente, acogerse al Convenio de Residencia Perú – Mercosur el cual otorga una residencia de dos años al extranjero solicitante de los países miembros. Es así que esta facilidad permite que, una vez obtenida su residencia, el extranjero pueda ser contratado para una empresa o realizar actividades como independiente y de esta manera no estar supeditado a la aprobación previa del contrato de trabajo por parte de la autoridad pertinente; adicionalmente, tampoco van a tener la obligación de realizar una prórroga de residencia al año de residencia que tenga en el país (como sí sucede con cualquier otro extranjero no acogido al mencionado convenio), el cual en la práctica resulta siendo muy engorroso. Sin embargo, hay que tener en cuenta que 90 días antes del vencimiento del carné de extranjería deberá solicitar un cambio de calidad migratoria a inmigrante de forma obligatoria, caso contrario perderá la residencia en nuestro país.

Finalmente, una vez que el extranjero obtenga la calidad migratoria de residente, podrá extender su residencia a sus familiares ascendientes, descendientes y cónyuge mediante el procedimiento respectivo ante la Superintendencia Nacional de Migraciones.

### 3.3 Críticas y reflexiones sobre el estatus actual de la contratación laboral de los extranjeros

En líneas generales, la contratación laboral de los extranjeros que pretenden trabajar en nuestro país, en muchas ocasiones se puede ver perjudicada o podría resultar desgastante para las partes que intervienen debido a las particularidades que se exigen en nuestro país o en algunos casos exigencias que al final no se llegan a cumplir en la práctica.

Lo antes indicado, lo podemos advertir con la descoordinación en temas de plazos que existe entre el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y la Superintendencia Nacional de Migraciones, ya que ésta última exige que el contrato de trabajo aprobado por el Ministerio de Trabajo no debe tener más de 15 días de aprobado. Sin embargo, el problema que se tiene es que la Superintendencia Nacional de Migraciones demora tres semanas aproximadamente en otorgar una cita para presentar el expediente de cambio de calidad migratoria de trabajador residente. Es así, que en muchas ocasiones lo primero que se debe realizar es obtener la cita de migraciones y luego de ello calcular la fecha en que deberá ingresar el contrato de trabajo para ser aprobado por parte del Ministerio de Trabajo, ya que de no ser así, lo más probable es que el contrato que haya sido aprobado previamente por la autoridad competente resulte fuera de fecha al momento de su ingreso a la Superintendencia Nacional de Migraciones.

Por otro lado, es común que un extranjero con calidad migratoria de residente, desee regularizar la permanencia de alguno de sus familiares, esto se puede realizar a través del denominado "Cambio de Calidad Migratoria a Familiar Residente" por medio del cual cónyuge, ascendientes dependientes (padres), hijos menores de edad e hijas mayores de edad (solteras) pueden obtener su residencia en nuestro país al ser familiar de un extranjero residente. Sin embargo, esto no aplica para el caso de hijos mayores de edad, lo cual consideramos discriminatorio, ya que sí se otorga la posibilidad para el caso de hijas solteras mayores de edad. Definitivamente, el supuesto planteado establece una diferenciación sin justificación alguna, ya que se parte de la premisa que la hija mayor de edad se encuentra en una situación de desventaja frente al hijo mayor de edad y por ese motivo solo aplica para éstas.

Otro aspecto que debemos criticar es el hecho de establecer algunas cláusulas obligatorias en el contrato de trabajo, como por ejemplo la exigencia de mencionar el compromiso de que el extranjero

capacite a un nacional en su puesto de trabajo que va ocupar con la finalidad de que el nacional pueda ocupar mañana más tarde el puesto del extranjero. Definitivamente ésta exigencia en la práctica no se cumple en muchas empresas y más aún que no hay fiscalización evidente sobre éste aspecto por parte de la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral. Es así, que si bien todas las empresas establecen el referido compromiso en el contrato, son muy pocas que realmente cumplen con lo señalado, ya que en muchas ocasiones la contratación de un extranjero se debe a que el nacional no cuenta con los conocimientos, experiencia, actitudes, entre otros aspectos para ocupar el referido puesto o inclusive si son empresas que tienen matriz en el extranjero, en muchas ocasiones la orden de contratación para el referido puesto viene desde afuera con lo cual resulta poco probable que un nacional pueda ocupar ese puesto de trabajo y más aún exigir la citada capacitación.

Como podemos apreciar, hay algunas exigencias que resultan siendo engorrosas y desgastantes para las partes que intervienen, al resultar en muchas ocasiones burocráticas que lo único que se consigue es desincentivar la inversión de capital extranjero en nuestro país.

#### 4. La tributación en los extranjeros

Realizada la contratación de los trabajadores extranjeros, queda cumplir con las obligaciones laborales (pago de beneficios por ejemplo) y tributarias; para efectos del presente artículo profundizaremos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ante ello se genera la siguiente interrogante ¿Cómo tributa un trabajador extranjero?; para responder la pregunta planteada debemos analizar dos aspectos:

- a) El trabajador extranjero tiene la condición de domiciliado o de no domiciliado.
- b) Existencia de convenios vigentes entre el Perú (país de destino) y el país de origen del extranjero.

##### 4.1 Renta de quinta categoría

Conforme el artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante LIR) constituye renta de quinta

categoría todos los ingresos que pueda recibir el trabajador como contraprestación a sus servicios personales<sup>14</sup>, nótese que la LIR no hace diferenciación en la naturaleza remunerativa o no del concepto, únicamente se establece que sea en contraprestación del trabajo realizado.

En consecuencia, podemos concluir que “la renta de quinta categoría no se encuentra conformada únicamente por aquellos montos que califican como remuneración en el ámbito laboral [...], el concepto de renta resulta más amplio pues también califican como tal conceptos excluidos del carácter remunerativo en el ámbito laboral”<sup>15</sup>

Entonces, ya identificados los conceptos gravados con renta de quinta categoría, queremos precisar las partes que conforman el esquema de tributación; en ese sentido, tenemos que el trabajador extranjero es el deudor en la medida que incide en el supuesto de hecho imponible (contraprestaciones bajo relación de dependencia); siendo el empleador el agente retenedor del impuesto encargado de retener mensualmente el monto que resulte aplicable; finalmente la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) es el Acreedor, ya que es la institución encargada de recaudar el impuesto a la renta.

A continuación expondremos como debe tributar un extranjero del régimen general y un extranjero que cuenta con alguna de las nacionalidades de los países miembros de la CAN.

##### 4.2 La tributación de los trabajadores extranjeros: régimen general

La LIR, ha establecido que existen dos condiciones que recaen sobre el deudor (trabajador) para determinar de qué forma deberá tributar. Vale precisar que la LIR no hace diferencia en torno a la nacionalidad del contribuyente, sino que utiliza las condiciones de “domiciliado” y de “no domiciliado” para determinar la renta en cada caso.

Ahora, para determinar si el trabajador califica como “domiciliado” o “no domiciliado” se deberá tener en cuenta el tiempo de residencia o permanencia en el país. Para el caso bajo análisis es importante lo señalado en el artículo 7 de la LIR, ya que establece que las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido

14 Conforme el propio artículo 34 de LIR se entiende que constituyen renta de quinta categoría, entre otros, los siguientes conceptos: sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales, rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal, las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

15 FELICIANO Nishikawa, Magaly. Ingresos del trabajador que constituyen renta de quinta categoría. En: Revista Soluciones Laborales N° 37, enero 2011. p. 37.



en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses serán consideradas como domiciliadas, ello es complementado por el artículo 8 de la LIR que establece que la condición de domiciliado recién se aplicará para el ejercicio gravable siguiente<sup>16</sup>. Graficamos lo dicho en el cuadro 1.

Entonces, en el caso de un trabajador extranjero domiciliado, este deberá tributar aplicando la escala progresiva acumulativa establecida en el artículo 53 de la LIR por todas las rentas que perciba, sean originadas en el Perú o en otros países, teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Suma de todos los ingresos que califique como renta de quinta categoría (conceptos remunerativos y no remunerativos) percibidos por el domiciliado. Tomar en cuenta las remuneraciones anteriores al mes de cálculo (de ser el caso) y los meses que falta para terminar el año incluyendo las gratificaciones respectivas, esta sumatoria es denominada Renta Bruta Anual.
- b) Los trabajadores extranjeros domiciliados cuentan con un monto libre de impuesto equivalente a siete (07) Unidades Impositivas Tributarias<sup>17</sup> (UIT) anuales. Monto que actualmente equivale a S/. 26, 950.00 (Veintiséis mil novecientos cincuenta con 00/100 Nuevos Soles). Ello quiere decir que este monto será restado del monto obtenido en el punto anterior. El resultado de dicha resta es denominada Renta Neta Imponible Anual.
- c) Los empleadores deberán retener como impuesto el 8% de los ingresos anuales hasta el monto de S/. 19, 250.00 (5 UIT). El exceso se deberá pagar con la tasa de 14% como impuesto por los ingresos anuales comprendidos entre S/. 19, 250.00 (más de 5 UIT) hasta S/. 77, 000.00 (20 UIT). El exceso se deberá pagar con la tasa de 17% como impuesto por los ingresos anuales comprendidos entre S/. 77, 000.00 (más de 20

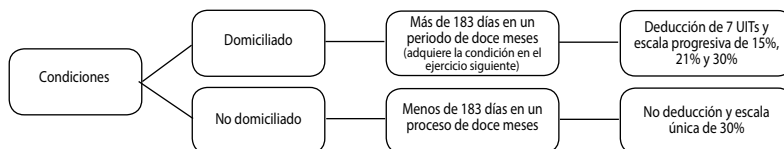
de UIT) hasta S/. 134, 750.00 (35 UIT). En caso exista un exceso se deberá pagar con la tasa de 20% como impuesto por los ingresos anuales comprendidos entre S/. 134, 750.00 (más de 35 UIT) hasta S/. 173, 250.00 (45 UIT). Finalmente, el monto excedente se le aplicará una tasa de 30% como impuesto por los ingresos anuales que superen los S/. 173, 250.00 (45 UIT). El resultado de este análisis nos da el Impuesto Calculado Anual.

- d) Finalmente, se deberá realizar las retenciones mensuales; para el caso de los meses de enero, febrero y marzo se dividirá el Impuesto calculado Anual entre 12. Por otro lado, respecto los meses de abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre se restará el Impuesto Calculado Anual menos la Retención acumulada hasta el momento, dividiendo el resultado entre 9 (abril), 8 (mayo – julio), 5 (agosto), 4 (setiembre – noviembre) y 1 (diciembre).

Por otro lado, respecto los trabajadores no domiciliados perceptores de renta de quinta categoría se les aplicarán una tasa general de 30% de la totalidad de los ingresos acreditados conforme el artículo 54 de la LIR. Nótese como aquí no existe una deducción legal, ni tasas diferenciadas de 8%, 14%, 17%, 20% y 30%. Ello implica que el impuesto de los no domiciliados es más estricto que el de los domiciliados.

Podemos concluir que un trabajador extranjero deberá tributar dependiendo la condición que tenga. Si tiene más de 183 días de residencia y ya empezó un nuevo ejercicio gravable deberá aplicarse las reglas de un domiciliado; y, si tiene menos de 183 días de permanencia en el país, se deberá aplicar las normas para un no domiciliado, pero ello no siempre es así, ya que este orden se ve alterado cuando nos encontramos frente a trabajadores extranjeros cuyo país de origen es miembro de la Comunidad Andina de Naciones (Bolivia, Colombia y Ecuador), como veremos en el siguiente punto.

**Cuadro 1.**



16 En consecuencia, si un trabajador extranjero, con fecha 28 de setiembre de 2014, cumple con 184 días (más de 183 días) de residencia en el Perú, recién tributará como domiciliado para el ejercicio gravable 2015.

17 Conforme el Decreto Supremo N° 374-2014-EF, se estableció el monto de S/. 3,850.00 (Tres mil ochocientos cincuenta con 00/100 Nuevos Soles) como valor de la Unidad Impositiva Tributaria aplicable para el año 2015

### 4.3 La tributación en el caso de los extranjeros nacionales de los países miembros de la CAN

Hasta aquí, hemos desarrollado las formas de tributar de un trabajador extranjero según su condición de domiciliado y no domiciliado respetando la regla establecida en la LIR y su reglamento. Sin embargo, no es la única norma a tener en cuenta, ya que la problemática laboral y tributaria de trabajadores extranjeros también puede ser regulada a través de convenios internacionales.

Concretamente, la Comunidad Andina de Naciones, mediante la Decisión 578 ha establecido un régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Al respecto debemos indicar que en el artículo 3 de la Decisión 578, se establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Con lo cual se establece que el criterio que deberán tomar en cuenta los países miembros de la CAN para gravar el impuesto a la renta es el de fuente productora; es decir, grava el país donde se genera la renta. Asimismo, en el artículo 13 se especifica que dicho criterio es aplicable a las rentas provenientes de las prestaciones de servicios personales

Adicionalmente, esta decisión contiene un artículo que modifica el orden hasta aquí expuesto, nos referimos al artículo 18 que establece lo siguiente:

*Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.<sup>18</sup>*

Mediante el artículo citado los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones se obligan a no dar un trato menos favorable a los trabajadores extranjeros de los países miembros con respecto a sus propios nacionales. En esta línea de ideas, queda por determinar si efectivamente el régimen actual al que se acogería cualquier extranjero (no domiciliado) es menos favorable que el que tiene un nacional domiciliado.

Ya hemos analizado tanto la tributación de un domiciliado y la de un no domiciliado, por lo que de manera general puede concluirse que es más favorable acogerse a la condición de domiciliado, en la medida que se cuenta con (i) una deducción legal de 7 UIT, que actualmente ascienden a 26, 950.00 (Veintiséis mil novecientos cincuenta con 00/100 Nuevos Soles). En otras palabras, un domiciliado tiene el monto antes indicado libre de impuestos dentro de un ejercicio gravable. (ii) Los contribuyentes domiciliados tienen la ventaja de tributar en aplicación a una tasa escalonada que va desde el 8%, a diferencia de los no domiciliados que tienen una tasa general del 30%. En consecuencia puede darse casos en donde a un domiciliado no se le llegue a aplicar la tasa de 30%, en cambio un extranjero no domiciliado siempre tributará bajo la tasa mencionada.

En consecuencia, si se entiende que el régimen de no domiciliado constituye una forma de tributar menos favorable, entonces en cumplimiento del artículo 18 de la Decisión 578, acordado por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se debe hacer extensivo a los trabajadores extranjeros de nacionalidad boliviana, ecuatoriana y colombiana las normas aplicables a los domiciliados, a pesar de que no cumplan con el requisito de permanencia de más de 183 días en el Perú. Ello debido a que no se puede incumplir una norma internacional argumentando la aplicación de la norma interna<sup>19</sup>, ello lo recoge doctrina especializada indicando que "se debe obedecer el principio del derecho internacional según el cual, en caso de conflicto entre un tratado y una ley, debe preferirse la aplicación del tratado"<sup>20</sup>.

Porsu parte, la SUNAT se ha pronunciado al respecto mediante el Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000, argumentando una postura similar a la que defendemos en el presente artículo; sin embargo, la SUNAT basa su análisis en que el artículo 18 antes citado tiene como finalidad evitar la discriminación entre los nacionales del país de destino y los nacionales del país de origen (país miembro de la CAN)<sup>21</sup>.

Sin embargo, en dicho informe no se precisa un aspecto importante y es que los trabajadores extranjeros nacionales de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones adquieren la condición de domiciliados o únicamente adquieren los beneficios de tributación de los

18 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. Decisión 578. Artículo 18.

19 Para un análisis más detallado véase: NOVAK, Fabián y Luis García-Corrochano. Derecho Internacional Público. Tomo I: Introducción y fuentes. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2003. Pp. 268-274.

20 RUBIO, Marcial. El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial PUCP. décima edición. 2009. p. 140.

21 SUNAT. Informe N° 183-2010-SUNAT/2B0000. Punto 2 de los Análisis.



domiciliados, manteniendo su calidad de no domiciliados. Esta diferencia, aunque parezca superficial, es importante para determinar si determinadas contraprestaciones otorgadas por el empleador constituirán renta gravable de quinta categoría.

Así por ejemplo, el artículo 20 del Reglamento de la LIR establece que, de forma excepcional cuando se trate de trabajadores contratados fuera del país (en el país de origen) y cuente con la condición de no domiciliado, no se consideran rentas de quinta categoría las siguientes sumas otorgadas y/o gastos pagados por el empleador:

- a) Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo.
- b) Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.
- c) Transporte al país e internación del equipaje menaje de casa, al inicio del contrato, así como el transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa, al término del contrato.
- d) Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo.

En consecuencia, si se entiende que los extranjeros (bolivianos, colombianos y ecuatorianos) adquieren la condición de domiciliados en base de la Decisión 578, los montos que se le entreguen por los conceptos antes señalados sí constituirían renta gravable de quinta categoría; sin embargo, si se opta por la opción de entender que los extranjeros (bolivianos, colombianos y ecuatorianos) únicamente adquieren los beneficios de la condición de domiciliados pero mantienen su condición de no domiciliados, los conceptos antes mencionados no constituirían renta gravable de quinta categoría.

Nosotros optamos, por esta última posición, ya que, se respeta la literalidad de la LIR que establece que para que un extranjero sea considerado como domiciliado debe permanecer más de 183 días e iniciar el ejercicio gravable siguiente y además se respeta la ratio (fin último) de la decisión 578, que busca "la integración de los países que forman parte de este bloque económico"<sup>22</sup> y si se impide que los extranjeros nacionales de los países

miembros de la CAN accedan a este beneficio se estaría generando un trato diferenciado con respecto a otros extranjeros ya que para estos los pagos por los conceptos antes señalado no constituirían renta de quinta categoría, lo que perjudicaría a los extranjeros nacionales de Bolivia, Colombia y Ecuador, allí donde la ratio de la norma (Decisión 578) era no perjudicarlos.

Además, los beneficios antes mencionados constituyen gastos deducibles para el empleador, por lo que si se oficializa que un trabajador CAN es un domiciliado, la empresa perderá el incentivo en contratarlo, ya que el pago de los beneficios comentados no podrá deducirlos de su propio impuesto a la renta.

## 5. Conclusiones

El análisis desarrollado en el presente trabajo nos deja las siguientes reflexiones finales:

- La migración laboral es un tema actual que año a año va en aumento, por lo que se debe tener claro cuál es la legislación (nacional o internacional) aplicable a cada caso en concreto.
- La migración laboral contribuye a que exista un conocimiento transversal de las ramas del Derecho; en las presentes líneas se ha planteado el análisis laboral y tributario.
- La contratación laboral de extranjeros miembros de la CAN, es regulada mediante la Decisión 545, lo que flexibiliza los requisitos del régimen general de contratación de extranjeros y vuelve más célere el procedimiento de aprobación del contrato.
- Es claro que los trabajadores extranjeros tributarán teniendo en cuenta si tienen la condición de domiciliado o no domiciliado, conforme las normas internas de derecho tributario.
- La existencia de normas internacionales, puede desconfigurar la forma de tributar creándose casos particulares como el de los extranjeros nacionales de los países miembros de la CAN, quienes sin cumplir los requisitos legales para ser considerados como domiciliados deben tributar como si lo fueran en base a mandatos internacionales. ☒

22 INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. ¿Cuándo se da el tratamiento aplicable a los domiciliados a sujetos con domicilio en un país de la CAN? Consulta: 18 de setiembre de 2014. <<http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/CAN.pdf>>