

# LOS CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS EN EL PERÚ: COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

José A. Castillo Balarezo\*

## INTRODUCCIÓN

Como es por todos conocido, en los últimos años se ha incrementado el flujo de inversión extranjera en el país. Este es un hecho importante para nuestra economía, la cual exige su presencia, para el cabal desarrollo de las actividades económicas de inversión en el Perú por parte de individuos y empresas de diversos países del mundo, y así generar para sí ingresos sujetos a los tributos locales, en particular al impuesto a la renta.

Así pues, surge nuestro interés por comentar en el presente artículo los dispositivos legales más relevantes aplicables a los ingresos de dichos individuos y empresas extranjeras, tomando como base principalmente nuestra experiencia profesional.

La base legal que será utilizada para efectos del presente artículo está constituida por la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo 774 y normas modificatorias, las que posteriormente fueron unificadas en el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 054-99-EF, modificado por la Ley 27146, (en adelante el TUO); así como, el reglamento de la citada Ley (en adelante, el reglamento), Decreto Supremo 122-94-EF, modificado por los Decretos Supremos 125-96-EF y 194-99-EF.

El presente artículo desarrollará de manera paralela los comentarios a la citada legislación tributaria vinculados tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas no domiciliadas. En esta oportunidad, nuestro desarrollo no incluirá a las sociedades conyugales o a las sucesiones indivisas.

*La calidad de domiciliado en un país determinado es un criterio de suma importancia, a fin de determinar la situación de contribuyente de una persona natural o jurídica. Así, nuestra legislación debe contener normas que permitan identificar tal calidad, y por ende a sus contribuyentes. En el mismo sentido, los no domiciliados en el Perú, por tener esa condición, no necesariamente no tributarán aquí, pues pueden ser aplicables otros criterios. Por dicho motivo, las bases legislativas deberán estar claramente establecidas para evitar problemas de doble tributación.*

*El autor del presente artículo nos introduce en el tratamiento que nuestra legislación del Impuesto a la Renta contiene respecto de los contribuyentes no domiciliados en el Perú. Así, comenta como se encuentra regulada esta situación analizando la noción y regulación de la base jurisdiccional, los efectos de la condición de domiciliado, el criterio de renta peruana e internacional, para finalizar con los problemas de doble tributación.*

---

\* Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Administración de Empresas, Xavier University, Cincinnati, Ohio, USA.

Finalmente, cabe precisar que, en virtud del principio de autonomía dogmática, el Derecho Tributario elabora sus propios conceptos, independientemente de los establecidos por las demás ramas del Derecho. En ese sentido, se deberá tomar en cuenta que el concepto de domicilio para efectos tributarios no necesariamente coincide con aquél elaborado por las normas de derecho común, tomando como base de nuestro estudio exclusivamente el concepto de domicilio para efectos tributarios.

## BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Nuestro ordenamiento tributario vincula la condición de contribuyente del Impuesto a la Renta con el domicilio y con la fuente generadora de la renta, mientras que en otros países, el criterio adoptado ha sido el de la nacionalidad. Así, 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 interestatales a fin de evitar dicha duplicidad, y los consiguientes problemas financieros que ella trae consigo.

En el Perú, el capítulo II del TUO, bajo el título "De la Base Jurisdiccional del Impuesto", desarrolla precisamente aquellas normas aplicables al domicilio de los contribuyentes, y a la obligación tributaria correspondiente según la fuente generadora de sus ingresos.

A modo de introducción, debemos señalar que estarán sujetas al Impuesto a la Renta la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones del TUO, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaerá sólo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.

## CONTRIBUYENTES EXTRANJEROS NO DOMICILIADOS

La persona natural extranjera será considerada no domiciliada en el Perú para efectos del Impuesto a la Renta, desde el momento de su llegada a nuestro país, hasta que cumpla con ciertas condiciones establecidas por el TUO, las mismas que serán materia de estudio más adelante. Cumplidas dichas condiciones, su tratamiento será el de una persona natural domiciliada.

Las personas jurídicas serán consideradas domiciliadas si han sido constituidas en el Perú. Nótese que

para efectos del TUO, también se considerará persona jurídica a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, incluyéndose a los bancos multinacionales a que se refiere la décimo séptima disposición final y complementaria de la Ley General del Sistema Financiero, del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, respecto de sus rentas derivadas de créditos, inversiones y operaciones en el mercado interno.

## EFFECTOS DE LA CONDICIÓN DE DOMICILIADO

Hay dos efectos importantes derivados de la condición de domiciliado del contribuyente extranjero:

El primero está referido al tipo de rentas obtenidas por dichos contribuyentes, que estarán sujetas al Impuesto a la Renta. Como se ha señalado, el contribuyente domiciliado en el país tributará por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera; es decir, tributará por sus rentas de fuente mundial. De otro lado, el contribuyente no domiciliado en el país tributará únicamente por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

El segundo está referido a la tasa aplicable. La tasa efectiva aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales será siempre menor que la tasa única aplicable a las rentas obtenidas por las personas naturales no domiciliadas, fijada en 30%. A medida que las rentas de la persona natural domiciliada sean mayores, la tasa efectiva se acercará más al 30%, pero matemáticamente nunca llegará a ese límite máximo. Por ejemplo, mientras que el impuesto por pagar de un individuo domiciliado cuyos ingresos anuales gravados (vamos a asumir que dichos ingresos son exclusivamente de quinta categoría, es decir, percibidos por su trabajo en relación de dependencia) ascendentes a S/. 300,000 será de S/. 60,420, es decir, 20.14% de sus ingresos anuales gravados; el impuesto de cargo de un individuo no domiciliado por los mismos ingresos anuales gravables en el Perú será de S/. 90,000, es decir, el 30% de los citados ingresos. En el caso de las personas jurídicas, la tasa aplicable es 30% en ambos casos, aunque la diferencia está en la base imponible, que normalmente es menor para las personas jurídicas domiciliadas. Estos temas serán desarrollados más adelante.

## CONTRIBUYENTES DOMICILIADOS EN EL PERÚ

El TUO ha señalado quiénes se consideran domiciliados en el país, conforme a lo siguiente:

- a. Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común. Así las cosas, las disposiciones contenidas en el Código Civil definen al domicilio como el lugar de residencia habitual de la persona en un lugar. En términos del Impuesto a la Renta, dichas personas naturales perderán su condición de domiciliadas para efectos tributarios inmediatamente después de adquirir la residencia en otro país y haber salido del Perú, lo que deberá acreditarse mediante 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. De no poder acreditarse estas condiciones, las personas naturales mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país durante dos años o más en forma continuada; las presencias temporales que en total sumen hasta noventa días calendarios en el año no interrumpen la citada ausencia. En este caso de ausencia por dos años, el domicilio se pierde una vez cumplido dicho plazo, y entra en efecto a partir del 1 de enero del año siguiente de cumplida la condición. Nótese que los individuos que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, tales como embajadores o representantes del Perú ante organismos internacionales, no pierden su condición de domiciliados con su salida del país en misión oficial, ni por la extensión del tiempo de ausencia del Perú.

En este sentido, si una persona natural de nacionalidad peruana domiciliada en el Perú sale del país con un contrato de trabajo de un año debidamente visado, no tributará en el Perú por las rentas que obtenga en el extranjero, pues a partir del momento de su salida su condición cambia automáticamente a la de no domiciliado. Si el contrato fuese por menos de un año, y el individuo no tuviese visa de residente en el país de destino, todos los ingresos que obtenga deberán ser declarados también en el Perú, y estarán sujetos a la tasa del Impuesto a la Renta que sea aplicable, pues su condición de domiciliado no ha cambiado. Si dicho individuo permanece ausente del país durante dos años por cualquier motivo excepto el de cargo público u oficial, el cambio será automático; como se señaló, dicho cambio operará plenamente recién a partir del 1 de enero del año siguiente al cumplimiento del requisito de la ausencia de dos años.

En los casos en los cuales el contribuyente domiciliado deba pagar Impuesto a la Renta en el Perú

y también en el extranjero por los mismos ingresos, el contribuyente domiciliado podrá gozar en el Perú de un crédito por el impuesto pagado en el exterior, el mismo que tendrá como tope máximo un monto equivalente al resultado de aplicar la tasa media del contribuyente (impuesto entre ingresos), a sus ingresos anuales de fuente extranjera, y que en todo caso, no podrá ser mayor que el monto que por concepto del Impuesto a la Renta le correspondía pagar en el Perú por esos ingresos. En ese sentido, si la tasa aplicable en el extranjero resulta mayor que la tasa media o efectiva del contribuyente, el saldo no podrá ser compensado.

Adicionalmente, estas normas deberán concordarse con las disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina, integrado a la legislación nacional por Decreto Ley 19535 del 19 de setiembre de 1972. Así, se ha establecido que las personas naturales nacionales de uno de los otros países miembros (Ecuador, Colombia, Venezuela o Bolivia), no recibirán un tratamiento menos favorable que el que le corresponda a las personas naturales domiciliadas en el Perú, con respecto de los impuestos materia del convenio (sobre la renta y el patrimonio). Si bien no se otorga la condición de domiciliado a dichas personas naturales, sí se les otorga la posibilidad de gozar de los beneficios que puedan ser inherentes a la calidad de domiciliados. Adicionalmente, los contribuyentes tributarán el Impuesto a la Renta sólo en el país de la fuente productora de la renta, con lo cual no resultará necesario hacer uso del mecanismo del crédito por el impuesto pagado en el exterior al que nos referimos en el párrafo anterior.

Nótese así mismo, que las personas naturales peruanas que hubiesen perdido su condición de domiciliados para efectos tributarios por causa de ausencia prolongada del país (dos años), recuperarán dicha condición si regresan al Perú, debiendo permanecer en el país por más de seis meses.

- b. Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país dos años o más en forma continuada, considerándose que las ausencias de hasta noventa días calendario en cada año no interrumpen la continuidad de la residencia o permanencia. Una vez cumplida esta condición, el cambio a persona natural domiciliada opera sin excepciones. Como se ha señalado, al ser el Impuesto a la Renta un tributo

de periodicidad anual, el cambio surtirá efectos a partir del 1 de enero del año siguiente a la verificación del cumplimiento de la condición.

Así por ejemplo, una persona natural no domiciliada que hubiese ingresado al país el 15 de enero del 2000, cumplirá la condición de residencia o permanencia en forma continuada el 15 de enero del 2002 (asumiendo que no hubiesen ausencias de más de 90 días en cada año calendario). Sin embargo, dicha persona natural seguirá siendo considerada no domiciliada hasta el 31 de diciembre del 2002, y recién a partir del 1 de enero del 2003 estará bajo las normas aplicables a los domiciliados.

De otro lado, el TULO ofrece a las personas naturales no domiciliadas la posibilidad de optar por el tratamiento que se otorga a las domiciliadas, luego de tener seis meses de permanencia en el Perú. Una vez cumplida esta condición de permanencia, las personas naturales no domiciliadas que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría (trabajo en relación de dependencia) podrán optar por acogerse al tratamiento de las personas naturales domiciliadas comunicando tal decisión a su empleador local. Todos las demás personas naturales no domiciliadas deberán inscribirse en el Registro Unico de Contribuyentes (RUC) para considerarse que han optado formalmente por el cambio de condición a domiciliado. Como en el caso anterior, la nueva condición surtirá plenos efectos a partir del 1 de enero del año siguiente al del nacimiento del derecho, siempre que la opción se ejerza. Para este escenario, la fecha clave resulta ser el 1 de julio de cada año, pues si la permanencia se inicia después, no se va a poder cumplir con la condición en ese año, porque la permanencia va a ser menor a seis meses. Por ejemplo, una persona natural no domiciliada que inicia su permanencia en el Perú el 5 de julio de 2000, no va a poder cumplir con los seis meses de permanencia al 31 de diciembre; es decir, no se va a poder verificar el cumplimiento de la condición, con lo cual recién esta persona podrá ser considerada domiciliada a partir del 1 de enero de 2002. Si dicha persona inicia su permanencia en el Perú el 25 de junio de 2000, al 25 de diciembre del mismo año ya habrá cumplido con la condición de los seis meses, motivo por el cual a partir del 1 de enero del 2001 ya podrá ser considerada domiciliada para efectos tributarios en el Perú. Conocer esta fecha de quiebre resulta pues ser uno de los datos relevantes para poder efectuar una adecuada planificación de las

obligaciones tributarias derivadas de la asignación a nuestro país de individuos extranjeros.

Existe un caso común no contemplado por el TULO, y es el de las personas naturales no domiciliadas que trabajan en relación de dependencia en el Perú, pero cuyo empleador es una empresa no domiciliada. Es el caso de las empresas que necesitan prestar servicios prolongados en el país, para lo cual envían a sus empleados precisamente a cumplir con dichos servicios, como por ejemplo, para inversiones de largo o mediano plazo en las cuales se necesita la presencia de personal extranjero especializado que no tiene ninguna relación laboral con empresa peruana alguna, sino con su empleador extranjero, que lo ha enviado a nuestro país. Un ingeniero de minas extranjero que deba permanecer en el Perú por tres años y que perciba únicamente rentas por su trabajo dependiente, probablemente preferirá ser considerado como domiciliado a partir del segundo año de su permanencia en el Perú, pues el impuesto a la renta de su cargo podría reducirse sustancialmente. La pregunta que surge es si este individuo deberá obtener el RUC para gozar de los beneficios de la opción. No existe norma legal que regule este caso; lo recomendable es obtener el RUC, pues de esta manera se verificaría indubitablemente la manifestación de voluntad requerida por el TULO; sin embargo, nótese que los contribuyentes cuyos empleadores son entidades no obligadas a efectuar retenciones de Impuesto a la Renta pueden hacer uso del Número Interno de Dependencia (NID) para cumplir con sus obligaciones tributarias en el Perú. Pareciera que el NID fuese una alternativa al RUC, pero esto no es claro. Resulta necesario entonces, la dación de una precisión legislativa en este respecto.

De otro lado, deberá entenderse que los periodos de presencia en el país con visa de turista no podrán ser considerados como parte del citado plazo de seis meses.

- c. Como se señaló anteriormente, las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- d. Las personas jurídicas constituidas en el país. Resulta común recibir el encargo de clientes extranjeros de recomendar un tipo específico de persona jurídica cuando desean establecer una subsidiaria en el Perú. Nuestro TULO no ha establecido tasas diferentes o tratamientos más favo-

rables para las sociedades anónimas o las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, por citar dos de las formas corporativas más solicitadas. Por lo tanto, tributariamente, no hay mayor diferencia a considerar. Por otro lado, en materia societaria, casi siempre resulta indispensable que la responsabilidad sea limitada; es decir, que la responsabilidad por los actos o relaciones de la empresa o entidad afiliada no llegue o afecte a la casa matriz. Esta razón es la que usualmente lleva a los inversionistas extranjeros a preferir la S.A. o S.R.L., en vez de las sucursales. Es en estos casos en los que se debe evaluar las ventajas de una u otra forma corporativa desde el punto de vista del país de residencia de la casa matriz o de procedencia del inversionista. Por citar el ejemplo más común, debemos señalar que los Estados Unidos otorga a sus empresas domiciliadas que deseen invertir en países como el Perú el derecho de acogerse a los beneficios del sistema de marcado del recuadro o *"check the box"*. Uno de los beneficios del citado sistema consiste en permitir al accionista o casa matriz estadounidense la deducción directa con efecto tributario de las pérdidas que hubiesen sido generadas por su subsidiaria en el Perú. Con respecto a las inversiones en nuestro país, la ley estadounidense permite el goce del beneficio a través de una S.R.L., y no por medio de una S.A. Resulta así que el valor añadido de la planificación tributaria se encuentra en este caso en la evaluación de las consecuencias de los actos o relaciones de los contribuyentes extranjeros en nuestro país, tanto dentro del sistema peruano como dentro del sistema del país de procedencia de dicho contribuyente no domiciliado.

En consecuencia, de acuerdo con el enunciado inicial del presente inciso, no será considerada domiciliada la persona jurídica constituida fuera del Perú, sin importar el país de su constitución, con la excepción de las sucursales, agencias o establecimientos permanentes constituidos en el extranjero por empresas peruanas, tal como se desarrollará en el inciso siguiente.

- e. Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes ubicados en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana. De igual modo, serán domiciliadas las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas

en el país. Esto último no es aplicable a los establecimientos permanentes en el exterior de aquellas sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de empresas constituidas en el exterior. Por ejemplo, si la sucursal en el Perú de ABC Inc. (empresa de EE.UU.) a su vez tiene un establecimiento permanente en Bolivia, dicha entidad boliviana no será considerada domiciliada en el Perú. Si XYZ S.A. (empresa peruana) abre una sucursal en Bolivia, dicha sucursal sí será considerada domiciliada en el Perú.

- f. Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones del TUO.
- g. Los bancos multinacionales a los que se hace referencia en el segundo párrafo de la sección titulada "Contribuyentes Extranjeros No Domiciliados" del presente artículo.
- h. Las empresas unipersonales, sociedades de hecho, y las sociedades irregulares, constituidas o establecidas en el país, incluyéndose a las comunidades de bienes y a los contratos de colaboración empresarial.

## **RENTA DE FUENTE PERUANA**

Como ha sido oportunamente indicado, las rentas del contribuyente no domiciliado estarán sujetas a nuestro Impuesto a la Renta sólo si son de fuente peruana.

Así, el TUO ha señalado que, en general, y cualquiera que sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana a las rentas producidas por predios situados en el territorio del Perú, a las producidas por capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú, excepto los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

De igual modo, se consideran rentas de fuente peruana a aquéllas originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional. Así, la renta que por su trabajo en el Perú genere una persona natural no domiciliada estará sujeta al Impuesto a la Renta peruano, sin importar si dicha renta es puesta a su disposición en el exterior. De igual modo, una empresa no domiciliada que preste un servicio íntegramente en el exterior en favor de su cliente peruano no generará renta de fuente peruana,

aun cuando su contraprestación hubiese sido pagada desde el Perú. Esta es una de las situaciones más comunes dentro de nuestra práctica. De otro lado, la posibilidad de tener "split payrolls" o planillas divididas, por medio de las cuales se paga los ingresos de los extranjeros en dos países para minimizar la exposición a determinado sistema tributario no es permitida en el Perú, debiendo los no domiciliados tributar por la totalidad de sus rentas de fuente peruana aun cuando se paguen o acrediten en el extranjero.

Sin embargo, el propio TUO señala una excepción a esta regla, y es la referida a las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información, o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares. Esto quiere decir que los extranjeros que efectúen ciertas actividades en el Perú no generarán rentas de fuente peruana si es que dicha renta es obtenida en su país de origen, si ingresan temporalmente al Perú (esta temporalidad generalmente está relacionada con el plazo de estadía otorgado en su visa de negocios), con el objeto de llevar a cabo encargos de su empleador extranjero relacionados con la supervisión o el control de un determinado negocio establecido o por establecerse en el Perú.

El TUO también señala que serán rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en los casos de venta, cambio o disposición habitual de bienes que constituyan activos de personas jurídicas domiciliadas. Forman parte de esta disposición las presunciones de habitualidad del TUO con respecto a la enajenación de acciones y participaciones por parte de personas naturales. La pregunta que surge inmediatamente es la siguiente: ¿la ganancia obtenida por la venta efectuada por una persona jurídica no domiciliada de acciones de su propiedad que forman parte del capital social de una empresa peruana, estará gravada con el impuesto a la renta? La respuesta es no, salvo que sea habitual en la venta o enajenación de acciones. Cabe añadir que, lamentablemente, el TUO no define el concepto "habitualidad" para este tipo de casos, situación que genera cierto grado de incertidumbre sobre el particular. De otro lado, nues-

tra experiencia nos indica que este supuesto normalmente no se presenta para las personas naturales; en todo caso, los individuos tendrían que ceñirse a las normas sobre habitualidad que para las personas naturales ha establecido el TUO.

Finalmente, también se consideran rentas de fuente peruana a los intereses, comisiones, primas, y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país; a los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía; y, los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional de personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales. Se incluye entre los supuestos a los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior. Esta última disposición debe concordarse con aquella que señala que un individuo domiciliado pierde su condición de tal, si sale del país con visa de residente en el país que lo recibe; pues un director de una empresa local con residencia en el extranjero deberá declarar en el Perú sus ingresos por dicho cargo como de fuente peruana, aun cuando se preste fuera del país y él sea un no domiciliado para efectos tributarios.

## TASAS

Como se ha señalado, uno de los efectos más importantes de la calidad de domiciliado de las personas naturales o jurídicas, es la tasa aplicable a sus rentas gravadas.

Para el año 2000, un individuo domiciliado deberá sujetarse a la siguiente escala progresiva del impuesto:

Las primeras 7 Unidades Impositivas Tributarias (en adelante UIT), es decir, los primeros S/.20 300 de ingresos anuales, no están gravados (en el caso de individuos que perciban rentas de cuarta y quinta categoría, sólo podrán deducir este monto por una vez). Las siguientes 54 UIT, es decir, los siguientes S/. 156, están sujetos a la tasa del 15%; y, 600, El exceso, está sujeto a la tasa del 30%.

Nótese que la UIT para el año 2000 ha sido fijada en S/. 2 900.

Retomando el ejemplo de la sección "Efectos de la Condición de Domicilio", debemos indicar que una

persona domiciliada con ingresos anuales de S/. 300,000 (siempre considerando que son rentas de quinta categoría) deberá calcular su impuesto a la renta de la siguiente manera:

S/. 0 a S/. 20,300 .....	S/. 0 (no gravado)
S/. 20,301 a S/. 176,900 .....	S/. 23,490 (15%)
S/. 176,901 a S/. 300,000 .....	S/. 36,930 (30%)
S/. 64,420 (20.14% tasa efectiva)	

De otro lado, una persona no domiciliada con el mismo ingreso de S/. 300 000, tributará por el mismo concepto, con la tasa única de 30%, es decir, el impuesto por pagar será de S/. 90 000.

Resulta pues, atractivo para las personas naturales no domiciliadas con ingresos exclusivamente derivados de su relación laboral de dependencia en el Perú, el optar por ser considerado domiciliado para efectos tributarios, pues por efecto de la tasa progresiva, un domiciliado nunca llegará a pagar 30% de Impuesto a la Renta sobre sus ingresos, por más alto que éstos sean.

De otro lado, no resultaría tan atractiva esta misma situación para aquellos individuos no domiciliados que también perciben ingresos de fuente extranjera que, de optar por ser considerado domiciliado, deberán gravar dicha renta de fuente extranjera no sólo en el país en el cual se ha generado, sino también en el Perú; y, si bien existen mecanismos para evitar la doble tributación a través de créditos, como se ha explicado brevemente, lo cierto es que en algunos casos se tendría que hacer doble desembolso generándose un costo financiero; además, el crédito no necesariamente cubriría el 100% del impuesto pagado en el exterior. Estas consideraciones nos llevan a concluir que la opción debe ser que se analice caso por caso.

En el caso de las empresas, las personas jurídicas domiciliadas están sujetas a la tasa del 30% sobre su renta neta. Las personas jurídicas no domiciliadas también estarán sujetas a la tasa del 30%, con las excepciones que a continuación se van a detallar (nótese que esta tasa será de aplicación sobre las rentas netas, las mismas que se desarrollarán en más detalle en la sección Retenciones):

- a. La retención del Impuesto a la Renta será del 1% de los intereses provenientes de créditos externos siempre que, en caso de préstamos en efectivo, se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país, lo cual normalmente ocurre si la transacción es efectuada a través del sistema bancario nacional; y, que el crédito no devengue un interés anual

al rebatir superior a la tasa *prime* más seis puntos porcentuales si es que el crédito proviene de plaza americana, o a la tasa *libor* más siete puntos porcentuales si es que el crédito proviene de la plaza europea (para las demás plazas, la SUNAT determinará los topes). El exceso del tope fijado por el TUO estará gravado con el 30%. Cabe añadir que la comparación de la tasa del crédito y los topes se efectuará en el momento en el que la tasa de interés del crédito sea concertada, modificada o prorrogada.

Nótese que los intereses que se paguen por créditos otorgados a empresas vinculadas estarán gravados con 30% en todos los casos. En términos generales, se considera que hay vinculación económica si una empresa es propietaria, directamente o por intermedio de un tercero, de más del 30% del capital de otra empresa; o, si más del 30% del capital de dos o más empresas pertenecen a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

- b. La tasa será del 1% para los intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y las empresas financieras establecidas en el Perú como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior.
- c. Finalmente, la tasa será de 10% para las rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves.

## RENTAS INTERNACIONALES

El TUO contempla diversas actividades por las que el contribuyente no domiciliado percibe rentas cuya fuente es tanto peruana como extranjera, sin la posibilidad de poder diferenciar entre ellas. En estos casos, el TUO presume qué porcentaje corresponde a la renta de fuente peruana a fin de aplicar las tasas que correspondan únicamente sobre esa parte de los ingresos de los contribuyentes no domiciliados.

Así, brevemente repasaremos dichas actividades, las mismas que están debidamente detalladas en el TUO, así como los respectivos porcentajes de la renta que se presumen son renta de fuente peruana:

- a. Actividades de seguros: 7%.
- b. Alquiler de aeronaves: 60%.
- c. Alquiler de naves: 80%.
- d. Radiogramas, llamadas telefónicas y otros servicios similares entre el Perú y el exterior: 5%.
- e. Transporte aéreo: 1%.
- f. Fletamiento o transporte marítimo: 2%.

- g. Suministro de noticias y cualquier material informativo o gráfico al Perú: 10%.
- h. Distribución de películas cinematográficas y similares: 20%.
- i. Servicios técnicos prestados parte en el Perú y parte en el extranjero: 40%.
- j. Operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera: 25%.
- k. Contratistas y subcontratistas domiciliados por actividades de (j), tendrán como renta mínima: 15% de los ingresos brutos.
- l. Suministro de contenedores de y hacia el país y que no presten servicio de transporte: 15%.
- m. Sobreestadia de contenedores para el transporte: 80%.
- n. Cesión de derechos de retransmisión televisiva: 20%.

Los citados porcentajes representan la renta de fuente peruana de los contribuyentes no domiciliados que lleven a cabo estas actividades. Así, por citar dos ejemplos, se tiene que la tasa efectiva por las actividades de seguros es 2.1% (tasa del 30% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 7%); en el caso de alquiler de aeronaves, la tasa efectiva es de 6% (tasa del 10% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 60%). Finalmente, un caso muy utilizado es el de los servicios técnicos prestados desde el exterior, cuya tasa efectiva es 12% (tasa del 30% aplicable sobre la renta de fuente peruana de 40%).

En el caso específico del alquiler de naves y aeronaves, se tiene que los contribuyentes no domiciliados que realicen estas actividades en el Perú estarán exonerados del pago del impuesto que les corresponda, si es que existe reciprocidad en el tratamiento a las líneas peruanas en sus respectivos países. Esto se deberá acreditar con un informe en ese sentido emitido por la autoridad tributaria del país donde el contribuyente no domiciliado tiene su sede, informe que deberá ser debidamente autenticado por el cónsul peruano en dicho país, y legalizado por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú.

Con respecto a los servicios técnicos prestados parte en el Perú y parte en el extranjero, el TUO presume que el 40% de dichos servicios son prestados en el Perú. Es importante también señalar que no se deben confundir los servicios técnicos con el suministro de información relativa al conocimiento industrial, comercial y científico, pues en este caso, la contraprestación se consideraría como regalías gravadas con el 30% del íntegro del pago efectuado al exterior. Finalmente, nótese que si las prestaciones son diferentes,

esto se debería reflejar en los contratos correspondientes, estando gravados con el 30% los ingresos obtenidos por servicios que se prestan en el Perú íntegramente. Cabe resaltar, de otro lado, que los servicios prestados íntegramente en el extranjero no están gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú.

## RETENCIONES

El TUO señala que las personas o entidades locales que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo los impuestos que correspondan, tal y como lo hemos apreciado anteriormente.

Se añade que los contribuyentes que contabilicen como costo o gasto las regalías, servicios, cesión en uso, u otros de naturaleza similar, facturados por no domiciliados, deberán abonar al fisco el equivalente a la retención en el mes de su contabilización, aun cuando ésta no hubiese sido efectuada.

Un caso importante es el de la renta neta de los no domiciliados que hubiesen enajenado bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran algún desgaste. A efectos de determinar la renta neta sobre la cual se deberá efectuar la retención correspondiente, se podrá deducir la recuperación del capital invertido, para lo cual es indispensable que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria otorgue la certificación correspondiente luego de presentada la información pertinente que soporte la inversión. En ningún caso se podrá aceptar que la deducción sea tomada antes de la emisión del citado certificado. Esta disposición tiene gran relevancia, puesto que de otro modo, las enajenaciones de bienes ubicados en el país efectuadas por no domiciliados estarían sujetas al Impuesto a la Renta por la totalidad del precio de venta, sin importar los costos en los que dichos no domiciliados debieron incurrir para precisamente llevar a cabo sus operaciones en el Perú.

De otro lado, las rentas netas de las demás categorías establecidas por el TUO, sobre las cuales se deberán efectuar las retenciones, son las siguientes:

- a. Primera categoría: renta bruta menos 20%.
- b. Segunda categoría: la totalidad de la renta bruta, salvo lo señalado con respecto a la recuperación del capital invertido, cuando sea aplicable.
- c. Tercera categoría: la totalidad de la renta bruta, salvo lo señalado con respecto a la recuperación del capital invertido, en el párrafo anterior, y lo señalado con respecto a las rentas internacionales.

- d. Cuarta categoría: renta bruta menos 20%.
- e. Quinta categoría: la totalidad de la renta bruta.

### CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Uno de los mecanismos más utilizados a efectos de aliviar o facilitar la carga tributaria de los contribuyentes, es la suscripción de convenios entre los países a fin de evitar la doble tributación. Dichos convenios están estructurados de tal manera que el contribuyente que genere renta en un país diferente al suyo pague el Impuesto a la Renta correspondiente a dichos ingresos solo una vez, bien en su país de procedencia, o bien en el país de fuente de los ingresos. Así, mientras que los países exportadores de capitales, tales como EE.UU., tenderán a preferir suscribir convenios que establezcan como criterio tributario la nacionalidad del contribuyente, los países importadores de capital, como el Perú, preferirán que el criterio a utilizarse sea el de la fuente productora de la renta.

El Perú ha suscrito dos convenios para evitar la doble tributación:

Uno, con los países de la Comunidad Andina, para efectos de los impuestos a la renta y al patrimonio. En términos generales, en virtud de este acuerdo se establece que independientemente de la nacionali-

dad o domicilio de las partes, las rentas estarán gravadas únicamente en el país en el que se obtuvieron, es decir, en el país de su fuente productora, con la excepción de los beneficios de las empresas de transporte que se sujetan a la legislación de su país de domicilio.

De otro lado, el Perú ha suscrito un convenio similar con Suecia. Entre las normas más relevantes, se tiene que las utilidades de las empresas estarán gravadas sólo en el país de domicilio de dicha empresa; así mismo, los intereses, dividendos y demás rentas de propiedades, estarán afectas al Impuesto a la Renta en el país de la fuente.

### COMENTARIOS FINALES

La legislación vigente aplicable a las rentas de las personas naturales y jurídicas no domiciliadas, cubre la mayoría de hechos y relaciones que se presentan en cuanto a sus obligaciones tributarias en el Perú. Sin embargo, las relaciones comerciales e inversiones en las diversas áreas de los negocios en el Perú exigen una constante actualización y el estudio de alternativas atractivas, tanto para el inversionista como para los intereses de nuestro país, alternativas que podrían pasar por evaluar detenidamente la posibilidad de firmar convenios multilaterales de doble tributación.