



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

**LAS REGLAS DE RESIDENCIA FISCAL EN PERÚ EN EL MARCO
DE LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DE TRABAJADORES**

**Trabajo de Suficiencia Profesional
presentado para optar al Título Profesional de
Abogado**

**Presentado por
Andrea Roxana Phillips Lescano**

Asesor: Melissa Ruiz
[0009-0006-2648-1131](tel:0009-0006-2648-1131)

Lima, febrero 2025

REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO

FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional “LAS REGLAS DE RESIDENCIA FISCAL EN PERÚ EN EL MARCO DE LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DE TRABAJADORES” presentada por la Srta. Andrea Roxana Phillips Lescano, con DNI 70837886, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 4 de abril del año 2025; obteniendo el siguiente resultado:




3% Overall Similarity

The combined total of all matches, including overlapping sources, for each database.

Filtered from the Report

- Bibliography
- Quoted Text

Top Sources

- 3%  Internet sources
- 0%  Publications
- 0%  Submitted works (Student Papers)

Integrity Flags

0 Integrity Flags for Review

No suspicious text manipulations found.

Our system's algorithms look deeply at a document for any inconsistencies that would set it apart from a normal submission. If we notice something strange, we flag it for you to review.

A Flag is not necessarily an indicator of a problem. However, we'd recommend you focus your attention there for further review.

Top Sources

The sources with the highest number of matches within the submission. Overlapping sources will not be displayed.

1	Internet	es.scribd.com	<1%
2	Internet	www.ief.es	<1%
3	Internet	www.revistas.pucp.edu.pe	<1%
4	Internet	www.coursehero.com	<1%
5	Internet	hdl.handle.net	<1%
6	Internet	docplayer.es	<1%
7	Internet	pdfslide.tips	<1%
8	Internet	repositorionew.uasb.edu.ec	<1%
9	Student papers	Universidad del Pacifico	<1%
10	Internet	dokumen.pub	<1%
11	Student papers	Universidad Nacional de Educación a Distancia	<1%

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid::1:3162541107

Fecha de entrega

21 feb 2025, 11:57 p.m. GMT-5

Fecha de descarga

3 abr 2025, 3:31 p.m. GMT-5

Nombre de archivo

Philips_Andrea_Trabajo_de_suficiencia_profesional_2025_Final_.docx

Tamaño de archivo

507.3 KB

64 Páginas

18.886 Palabras

101.424 Caracteres

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece el interesado.

Lima, 4 de abril de 2025



Melissa Ruiz

Asesora

Código ORCID 0009-0006-2648-1131

1. RESUMEN

Se analiza la necesidad de modernizar las reglas de residencia fiscal en el Perú, adaptándolas a la creciente movilidad internacional de trabajadores y tendencias tributarias internacionales. Actualmente, la normativa peruana contempla la presencia física del contribuyente como elemento único, lo que generaría distorsiones en la determinación de la residencia fiscal.

La metodología empleada combina un análisis teórico, normativo y comparativo de la legislación tributaria peruana con las prácticas de otros países y lineamientos de la OCDE. Se evalúa casos concretos que evidencian las limitaciones del régimen fiscal actual y su impacto en la recaudación y en la seguridad jurídica de los contribuyentes, evidenciando que la exclusividad del criterio de presencia física no permite capturar la realidad económica y personal de los contribuyentes, generando ineficiencia en la recaudación, inseguridad jurídica y pérdida de competitividad en el ámbito internacional.

Se identifica la necesidad de incorporar criterios personales y económicos (ubicación de la vivienda permanente y el centro de intereses vitales) para mejorar la precisión en la determinación de la residencia fiscal. Se propone una reforma normativa que elimine la aplicación diferida de la residencia fiscal y amplíe los supuestos de residencia, buscando una alineación con estándares internacionales.

Palabras clave: Residencia fiscal, Perú, Movilidad laboral internacional, Movilidad global, Tendencias tributarias globales, Criterio de presencia física, Lineamientos de la OCDE, Reforma tributaria, Criterios personales y económicos, Vivienda permanente, Centro de intereses vitales, Eficiencia en la recaudación tributaria.

ABSTRACT

The need to modernize Peru’s tax residency rules is analyzed, adjusting them to the growing international labor mobility and global tax trends. Currently, Peruvian regulations consider physical presence as the sole criterion, which can create distortions in determining tax residency.

The methodology combines a theoretical, normative, and comparative analysis of Peruvian tax law with the practices of other countries and OECD guidelines. Specific cases are evaluated to highlight the limitations of the current tax model and its impact on tax collection and legal certainty for taxpayers. The study demonstrates that the exclusive reliance on physical presence fails to capture the economic and personal realities of taxpayers, leading to inefficiencies in tax collection, legal uncertainty, and a loss of international competitiveness.

This research identifies the need to incorporate personal and economic criteria—such as the location of permanent housing and the center of vital interests—to improve accuracy in determining tax residency. A tax reform is proposed to eliminate the deferred application of tax residency and expand the criteria for residency, aiming for alignment with international standards.

Key words: Tax residency, Peru, International labor mobility, Global Mobility, Global tax trends; Physical presence criterion, OECD guidelines; Tax reform; Personal and economic criteria; Permanent housing; Center of vital interests; Tax collection efficiency.

TABLA DE CONTENIDO

1. RESUMEN	iv
2. INTRODUCCIÓN.....	1
3. CAPÍTULO I. LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN	3
3.1 Potestad tributaria y criterios de conexión	3
3.2 Criterios de la Residencia fiscal en Perú.....	7
3.2.1 Evolución legislativa.....	7
3.2.2 Reglas de residencia fiscal actuales.....	12
3.3 Criterio de la residencia fiscal en el ámbito internacional	17
3.3.1 Reglas de residencia fiscal en la región y fuera	20
3.3.2 Modificaciones de las reglas de residencia fiscal en el ámbito internacional.....	21
4. CAPÍTULO II. CASUÍSTICA DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RESIDENCIA FISCAL EN PERÚ EN EL CONTEXTO DE LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DE TRABAJADORES.....	25
4.1 Caso 1: Traslado permanente del Estado B hacia el Perú	26
4.2 Caso 2: Asignación temporal de Perú hacia la filial del Estado B.....	27
4.3 Caso 3: Trabajador remoto internacional (nómada digital).....	28
5. ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLA DE RESIDENCIA EN PERÚ.....	30
6. CONCLUSIONES.....	32
6.1 La normativa actual de residencia fiscal en Perú presenta limitaciones para adaptarse a la movilidad laboral internacional:	32
6.2 Diferir la adquisición de la residencia fiscal genera ineficiencia y distorsiones en la recaudación tributaria:.....	32
6.3 Diferir la condición de residente fiscal impacta además en la seguridad jurídica y predictibilidad:	32

6.4 La pérdida inmediata de la residencia fiscal impacta negativamente a los contribuyentes y a la economía del país:.....	33
6.5 La creciente movilidad internacional y el trabajo remoto exigen una reforma tributaria que se adapte a los nuevos escenarios laborales:.....	33
6.6 La tendencia fiscal internacional evidencia una competencia entre jurisdicciones por adquirir residentes fiscales:.....	33
6.7 La implementación de criterios personales y económicos en la residencia fiscal permitiría una mayor precisión y equidad en la tributación:.....	34
6.8 Persisten desafíos en la implementación y control de las nuevas reglas de residencia fiscal:	34
7. RECOMENDACIONES	35
7.1 Una propuesta de aplicación inmediata en lugar de diferida de la residencia fiscal en Perú.....	35
7.2 Una propuesta de criterios objetivos basados en factores personales y económicos	35
7.3 Una propuesta de test de residencia en dos niveles	36
7.4 Potenciales problemas de la propuesta para acreditar centro de intereses vitales (más del 50% de las rentas laborales pagadas por un empleador peruano) y posibles soluciones:.....	37
8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39
9. ANEXOS	43
Anexo 1: Reglas de determinación de la residencia Fiscal y de la Fuente de la renta laboral en una muestra de 21 países.....	43
Anexo 2: Resumen de la aplicación de reglas de residencia fiscal y de fuente de la renta laboral en una muestra de 21 países.....	55
Anexo 3: Resumen de la evolución del concepto de la residencia fiscal en Perú	56
10. Nota bibliográfica de la autora.....	57

2. INTRODUCCIÓN

La globalización y el avance de las tecnologías de la información y de la comunicación han transformado profundamente la movilidad internacional de trabajadores, generando desafíos para los sistemas tributarios de los Estados. En este contexto, la determinación de la residencia fiscal se ha convertido en un factor clave dentro de la legislación tributaria, considerando además que las dinámicas laborales han cambiado significativamente con el auge del trabajo remoto.

En el caso de Perú, las reglas de residencia fiscal se basan principalmente en el criterio de presencia física, lo que puede generar distorsiones en la aplicación del impuesto a la renta. Esta normativa puede afectar tanto a trabajadores peruanos que se trasladan al extranjero como a extranjeros que llegan al país, creando situaciones de doble imposición o incluso doble no imposición. Además, la ausencia de criterios personales y económicos en la determinación de la residencia fiscal limita la capacidad del Estado para ejercer de manera justa y eficiente la potestad tributaria.

Este trabajo tiene como objetivo analizar la necesidad de modernizar las reglas de residencia fiscal en Perú, evaluando su compatibilidad con las tendencias internacionales y con los estándares de la OCDE. Se propone ampliar los criterios de conexión, incluyendo factores personales y económicos, para garantizar una tributación más equitativa y alineada con la realidad actual del mercado laboral internacional.

La investigación se desarrolla en tres capítulos. En el primero, se exponen los fundamentos teóricos de la potestad tributaria y los criterios de conexión—en específico, el de la residencia fiscal—, aplicados en el derecho tributario internacional y en Perú, incluyendo su evolución histórica y comparación con legislaciones extranjeras. En el segundo capítulo, se presentan tres casos concretos que evidencian los efectos prácticos no deseados generados por la aplicación de las reglas de residencia fiscal vigentes en nuestro ordenamiento tributario. En el tercer capítulo, se exponen las conclusiones a las que se llega luego de haber desarrollado los capítulos precedentes, incluyendo la tendencia normativa en las reglas de residencia fiscal, así como la problemática generada por la aplicación de las actuales reglas de residencia fiscal en Perú. Finalmente, en el capítulo cuatro se propone recomendaciones de modernización de las reglas de residencia fiscal en Perú, adaptándolas al contexto actual de movilidad

internacional de trabajadores, y tomando como referencia las legislaciones actuales y la propuesta legislativa australiana.

A lo largo de este trabajo de investigación, se ha trabajado bajo la hipótesis de que la falta de criterios personales y económicos en la legislación peruana genera distorsiones en la determinación de la residencia fiscal y en la tributación de las rentas laborales de los trabajadores móviles. Como resultado, esta investigación aporta una propuesta normativa alineada con los estándares internacionales, con el objetivo de mejorar la capacidad de recaudación del estado peruano y evitar efectos no deseados como la evasión fiscal y la pérdida de competitividad del país en la atracción de talento internacional.

Finalmente, y sin perjuicio de lo anterior, es importante delimitar el presente trabajo, cuyo foco de estudio ha sido el concepto de residencia fiscal en Perú en el marco de la movilidad internacional laboral. No se analiza los efectos de las reglas de residencia a las rentas de trabajadores independientes, corporativas, Establecimientos Permanentes, servicios digitales, asistencia técnica, o a la luz de los principios constitucionales peruanos.

3. CAPÍTULO I. LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN

3.1 Potestad tributaria y criterios de conexión

En el marco de un Estado Social Democrático, se concibe al Estado como garante del orden público y el encargado de satisfacer las necesidades sociales dentro de su jurisdicción, a través de la provisión de bienes y servicios públicos (de educación, salud, defensa, seguridad, servicios básicos, infraestructura, etc.), y la implementación y control del sistema político, jurídico, legislativo y económico dentro de su jurisdicción (Ruiz de Castilla, 2021)¹.

Para el cumplimiento de tales fines bajo su rol de garante, el Estado requerirá de fuentes de financiamiento², a través de las cuales obtener los recursos económicos suficientes, por lo cual, deberá estar investido del poder y sustento suficiente para obtener tales recursos. (Ruiz de Castilla, 2021)

Es en este contexto, los Estados, investidos de facultad para establecer su propio orden jurídico, establecen como fuente principal de financiamiento su régimen fiscal. La facultad mediante la cual el Estado tiene el dominio para someter las cosas a su acción y voluntad es conocida como soberanía. Es decir, en ejercicio de su soberanía, cada Estado elige los principios que regirán su sistema tributario y determina las contribuciones que serán necesarias para cumplir sus objetivos. El ejercicio de esta soberanía en materia fiscal se denomina potestad tributaria (René y Barrera, 2016).

¹ “Los economistas clásicos señalaron que entre los bienes públicos se encontraban la defensa, el orden interno, la administración de justicia (Poder Judicial), el establecimiento y aplicación de marcos normados (Congreso de la República), la infraestructura pública, etc., que comprendieron las llamadas “demandas sociales de primera generación”. (...) De otro lado a partir de la primera mitad del siglo XX también se reconoció otra demanda social: la necesidad que los sectores que poseían menos ingresos debían tener la posibilidad de acceder especialmente a los servicios de salud y educación. Este es el caso de las llamadas “demandas de segunda generación”. (Ruiz de Castilla, 2021, pp. 23-37).

² Entre las principales fuentes de financiamiento que tiene el Estado se encuentran i) su sistema tributario, ii) financiamiento externo y iii) la actividad empresarial estatal. Otra fuente de ingresos pueden ser las transferencias externas, que consisten en los casos de ayuda del exterior de otros Estados o donaciones de personas naturales o empresas del propio país, ante desastres naturales. “Actualmente, el tributo es el ingreso más importante que tiene el Estado contemporáneo en Europa y América. (...). Dentro de los principales ingresos se encuentra el tributo y el préstamo, mientras que del lado de los egresos están el gasto que consiste, por ejemplo, en el pago de los sueldos al personal que trabaja para el Estado (médicos de los hospitales, policía, jueces, etc.) y la inversión que se traduce en la construcción de hospitales, locales escolares, etc. (...)”. (Ruiz de Castilla, 2021, pp. 23-37).

En este sentido, para el ejercicio de sus atribuciones, en virtud de su potestad tributaria³, el Estado impone a los particulares la obligación de contribuir parte de su riqueza. No obstante, dicha soberanía, manifestada en potestad fiscal, debe estar sustentada por un criterio de conexión o base jurisdiccional, sin los cuales no hay sustento para imponer el tributo. La jurisdicción es un aspecto esencial de la soberanía que consiste en el ejercicio del poder soberano en función al territorio y a la nacionalidad. Es decir, el Estado ejerce su poder en conexión con su territorio, respecto de: personas que habitan en el territorio, consecuencias en el territorio producidas por personas que habitan fuera de él, nacionales ubicados en el extranjero (Derecho PUCP, 2014). De esta manera, la territorialidad delimita entonces los puntos de conexión con el Estado (Gildemeister, 2000).

A propósito de esta vinculación con el Estado, se sostiene que, *“Para que un enriquecimiento calificado abstractamente como "renta" por una legislación genere el impuesto correspondiente, no basta con que él 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 atribuya jurisdicción, en el sentido de potestad tributaria, para hacer tributar ese fenómeno a sus arca.* (García, 1978, pp.35).

En esta línea, Jarach (1971) precisa que la relación jurídico-tributaria entre sujetos nace de la vinculación entre el hecho imponible y el sujeto pasivo (contribuyente/deudor) con el sujeto activo (Estado/acreedor), y por lo tanto este vínculo constituye uno de los elementos de esta relación.

Igualmente, Beretta (2019) señala que para efectos del impuesto a la renta, en particular, para que el Estado esté legitimado a imponer este tributo, *“deberá existir una conexión calificadora, ya sea con el sujeto imponible (i.e., la persona obligada al pago del tributo), o con el objeto imponible (i.e., el cúmulo de hechos de los cuales deriva la renta).* (...) *Estas conexiones calificadoras que sirven para delimitar los derechos de un Estado a gravar con el impuesto a la renta son por lo general conocidas como los criterios de conexión o criterios de vinculación”* (Beretta, 2019, p. 234). (Traducción propia.).

De esta manera, el Estado, investido de potestad tributaria, y con la finalidad de financiar sus actividades y garantizar los bienes y servicios públicos esenciales, define las reglas jurídicas aplicables, por medio de las cuales determinará qué sujetos se encuentran

³ La potestad tributaria proviene del concepto más amplio de potestad financiera (posibilidad de captar ingresos a través de captación de tributos, endeudamiento y explotación de patrimonio) que ha sido otorgada por la sociedad al Estado y ha sido materializada en la Constitución. (Ruiz de Castilla, 2021 pp. 39-51).

gravados, mediante qué gravámenes y bajo qué supuestos (criterios de conexión), enmarcado en el principio de territorialidad, desarrollado líneas arriba.

Los criterios de conexión se encuentran regulados en las legislaciones de los Estados y pueden ser aplicados simultáneamente, sin tener que ser excluyentes entre sí. Tal como señala Jarach (1971), “*para un mismo tributo (el legislador) puede elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible. (...) Se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivo y objetivos.*”

Los criterios de conexión son entonces los aspectos que considera un Estado para entender que determinado sujeto y/o hecho, por las características que mantiene o premisas que cumple, tiene conexión suficiente con su territorio (manifestación del principio de territorialidad) para que dicho Estado pueda ejercer su potestad tributaria. El mismo Estado, a través de las garantías sociales, políticas, jurídicas y económicas, de cierta manera, habría contribuido con la generación de la riqueza y por lo tanto se encontraría facultado para gravar con el impuesto a la renta.

Tradicionalmente y de acuerdo con la doctrina fiscal internacional (Jarach, García, por mencionar a algunos), los criterios de conexión se han clasificado en subjetivos y objetivos, atribuyendo el concepto de “subjetivo” a la persona o sujeto generador de la renta, y el concepto “objetivo” al hecho o actividad generadora de la renta. Asimismo, se ha dicho que el criterio subjetivo tiene que ver más con las circunstancias personales de la persona y el criterio objetivo tiene que ver más con las características económicas del hecho o la actividad productora de la renta. (García, 1980).

De esta manera, en el caso de las *personas naturales*, García (1980) señala que los principales criterios subjetivos son:

- Nacionalidad o Ciudadanía de la persona
- Domicilio o Residencia de la persona

Por el contrario, los criterios objetivos consisten en:

- Ubicación territorial de la fuente (conexión por el lugar de procedencia de las rentas)

En la práctica fiscal internacional, los criterios más aplicados son el de Residencia y Fuente.

Para los fines de este trabajo, nos enfocaremos en el criterio de residencia fiscal, el cual, para Gildemeister (2000), se trata de una manifestación de la territorialidad. Es cada Estado, en virtud de su soberanía, quien a través de su legislación se encarga de definir y regular las características y premisas de ambos conceptos, de modo que, a través de su análisis conjunto se pueda establecer el punto de conexión, que genere que el Estado tenga facultad para gravar.

Ahora bien, independientemente de las precisiones que adopte cada Estado para definir el concepto de residencia fiscal o el de fuente de una determinada renta, tal como lo provee la doctrina y la práctica tributaria internacional, un residente fiscal en un Estado se encontrará sujeto a imposición sobre sus rentas de fuente mundial (de fuente local y de fuente extranjera, desde la perspectiva del Estado de residencia), y un no residente fiscal de un Estado se encontrará sujeto a imposición únicamente respecto de sus rentas de fuente local (provenientes de ese Estado).

Es decir, un individuo vinculado a un Estado bajo un criterio subjetivo, como el de la residencia fiscal, será gravado sobre todas sus rentas (generadas dentro o fuera del territorio). Ello tiene un fundamento político y social, en tanto se considera razonable que quienes residen en un país contribuyan al financiamiento de los servicios públicos que utilizan. Asimismo, ello encuentra sustento en consideraciones como la neutralidad impositiva, mediante la cual, si solo se gravara las rentas locales y no extranjeras, de los residentes, se podría incentivar la salida de capitales, afectando la neutralidad del sistema. Por otro lado, existe fundamento en el principio de capacidad contributiva, puesto que se argumenta que la verdadera capacidad económica de una persona no se mide solo por los ingresos locales, sino por el total de sus ingresos mundiales. Finalmente, la imposición del tributo sobre las rentas mundiales de los residentes es una medida que favorece a los países desarrollados, principales exportadores de capital, quienes podrá gravar las inversiones de sus residentes en el exterior (García, 1980).

A continuación, se incluirá una breve explicación del criterio de la fuente, a fin de entender el panorama general de tributación. Con relación a la determinación de la fuente de la renta, el foco tradicionalmente ha sido el lugar de ubicación del bien o la actividad productora de la renta, o, dicho en otras palabras, *“el derecho a exigir el tributo se*

fundamenta básicamente en la “pertenencia” de la actividad o bien gravado, a la estructura económica de un determinado país” (García, 1980, p. 40). Cabe mencionar que, en las últimas décadas, con el auge de la economía digital, la determinación de la fuente de la renta en el comercio electrónico ha empezado a depender de la ubicación de los efectos económicos de la actividad, más que de la ubicación del bien o la actividad generadora de la renta. No obstante, este “nuevo criterio de vinculación” es una tendencia que existe con respecto de las rentas corporativas, más no de las rentas de personas naturales (ODCE, 2019). En el caso de las rentas de personas naturales, en particular, las **rentas de trabajo**, la determinación de la fuente, en la mayor parte de los Estados de la OCDE y también bajo el Modelo de Convenio de la OCDE, se define en base a la ubicación física de la persona en un determinado territorio mientras desarrolla las actividades de trabajo (OCDE, 2022).

3.2 Criterios de la Residencia fiscal en Perú

Habiendo desarrollado el marco teórico de la residencia fiscal, como criterio de conexión subjetivo delimitado por el principio de territorialidad, que sustenta el ejercicio de la potestad tributaria de un Estado, a continuación, se describirá cómo el ordenamiento jurídico a través de las distintas leyes del impuesto a la renta fue definiendo el concepto de *residente fiscal* en Perú. Es decir, cuáles fueron las reglas y requisitos que se establecieron y cómo fueron evolucionaron para llegar a la determinación de que un sujeto califica como residente fiscal.

3.2.1 Evolución legislativa

En el Perú la tributación existió desde la época colonial y republicana con la contribución indígena y, posteriormente, de castas (conocida como la capitación campesina), la cual fue abolida y reemplazada progresivamente por impuestos al consumo y a la exportación, destinada a financiar el presupuesto durante el siglo XIX. Es con el gobierno de Ramón Castilla en 1854 que se instaura la *contribución personal*, a ser pagada por todos los sectores raciales y territoriales, e incluso es extendida a los *extranjeros residentes*, exceptuando a agricultores inmigrantes durante los primeros cuatro años desde su llegada⁴. En este punto de la historia, si bien se habla del concepto de *extranjeros residentes* para extender el alcance de la potestad tributaria del Estado, no existían

⁴ A modo de acotación, en este punto se puede evidenciar que, desde muy temprano en la historia de la legislación tributaria peruana existió la voluntad de otorgar beneficios a los nuevos residentes provenientes del exterior a fin de incentivar su estadía permanente en el Perú.

regulaciones o definiciones expresas del concepto de *residente en Perú*, por lo que muy probablemente este concepto estaba ligado al lugar donde la persona vivía habitualmente o había decidido vivir en un año determinado. Sin embargo, la contribución personal es abolida un año después. (Contreras, 2005)

Tras un largo periodo de restauraciones y aboliciones de la contribución personal, en 1927 se promulga la Ley No 5574 en la que se creó la “contribución sobre la renta”, alineándose a las legislaciones tributarias modernas surgidas después de la Primera Guerra Mundial. Esta contribución gravaba con alícuotas proporcionales las rentas provenientes de: (i) predios rústicos y urbanos; (ii) utilidades provenientes de la industria y del comercio; (iii) ejercicio de las profesiones liberales, literarias o artísticas, y de cualquier otra actividad personal; (iv) los beneficios eclesiásticos; (v) utilidades de la industria agrícola y minera; y, (vi) rentas de capital movable. Respecto de los obligados a pagar las contribuciones sobre tales rentas, la norma estableció que serían “*todas las personas o entidades jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país o fuera de él, que perciban rentas provenientes de propiedades o negocios radicados en el país, así como también los residentes en el Perú sobre las rentas que perciban de propiedades o negocios radicados en el extranjero.*” (Artículo 7 de la Ley No 5574). Los criterios para calificar como domiciliado o residente en el Perú tampoco fueron expresamente definidos en este dispositivo legal, sin perjuicio de ello, la Ley de 1927 sería el antecedente a la primera ley que regula el impuesto a la renta tal como lo entendemos en la actualidad.

La Ley No 7904, Ley de Impuestos Sobre la Renta, que rigió desde el 1 de enero de 1935, sería la primera norma que regularía de manera expresa los criterios necesarios para calificar como residente en Perú, para efectos tributarios. Esta ley incluyó: el Impuesto sobre la Renta del Capital Movable, Impuesto a las Utilidades, Impuesto a los Predios Rústico y Urbanos, Impuesto a los Sueldos y el Impuesto Progresivo sobre la Renta. Cada impuesto era gravado con una tasa impositiva y, posteriormente, en tanto excedía los 10,000 soles, se gravaba con las tasas progresivas del 2% a 20% señaladas en la norma. Ahora bien, es solo en el artículo 61, dentro del capítulo de Impuesto Progresivo sobre la Renta, que la norma establece a quiénes se grava con este impuesto, señalando que recae sobre “*toda persona individual, nacional o extranjera, que resida en el país o fuera de él, que perciba rentas originadas en el Perú, así como también a la que reside en el país que perciba renta del extranjero*”; asimismo, señala que “*se considerará que residen en*

el Perú a las personas que permanezcan en él seis meses ininterrumpidos o más, salvo las ausencias transitorias.” Añade finalmente que, “*están exonerados los peruanos que tengan oficinas comerciales y residan en el extranjero y que obtengan rentas de negocios organizados y dirigidos personalmente por ellos cuando comprueben que su renta paga impuestos en el país donde residen*⁵.”

Hasta este momento, ninguna de estas normas estableció reglas basadas en razones personales o económicas de las personas; tampoco se incluyeron reglas expresas para la pérdida de la residencia fiscal o de recuperación de la residencia tras haberla perdido, por lo que de la redacción previamente citada se entendería que quienes no cumplían con los requisitos establecidos de presencia física en el país (6 meses ininterrumpidos) eran considerados no residentes en Perú. Ahora bien, tampoco se precisó en la Ley de 1935 si estos 6 meses debían ser contados dentro de un año calendario o un periodo de 12 meses cualquiera.

Es con el Decreto Supremo No 287-68-HC que se estableció una profunda reforma a la estructura del impuesto a la renta clasificándola en las cinco categorías de renta que conocemos en la actualidad (Pedraza y Ramos, 2009). Con respecto a la residencia, esta norma establecía que es residente peruano la persona natural de nacionalidad peruana que tenía su domicilio en el Perú, de acuerdo con las normas del derecho común; por otro lado, la persona natural extranjera sería considerada domiciliada si residía o permanecía en el país por más de 2 años continuos (sin considerar ausencias de hasta 90 días en el ejercicio gravable). Las personas que se ausentaban por 2 años (sin considerar presencias de hasta 90 días en el ejercicio gravable) perdían la condición de domiciliados.

Además de ampliar el plazo de adquisición y pérdida de 6 meses a 2 años, esta norma introdujo una novedad con respecto al momento del cambio de la condición fiscal de una persona, señalando que se analizaría la condición fiscal de la persona al principio de cada ejercicio gravable, siendo que los cambios producidos en el curso de un ejercicio gravable sólo producirían efectos a partir del año siguiente. Por otro lado, añadió que los peruanos que se hayan ausentado por más de 2 años recobrarían su condición de domiciliados en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria no permaneciendo en

⁵ Una acotación adicional, en el punto de la historia ya se entendía el concepto de que una persona podría verse sometida a pagar impuestos sobre una misma renta en Perú y en el extranjero, por lo que se brinda una salida a dicho escenario, permitiendo al peruano con negocio en Perú probar que tiene residencia en el exterior y que por lo tanto sus rentas ya se encuentran gravadas en dicho país, a fin de que sean exoneradas del pago de impuestos en Perú.

el país más de seis meses acumulados en el curso de un ejercicio anual. Finalmente, añadió que los contribuyentes no domiciliados podían optar por someterse al tratamiento de personas domiciliadas, siempre que cumplan los requisitos que a tal efecto establezca el reglamento (*cuando hayan cumplido con seis meses de permanencia en el Perú y estén inscritas en el Servicio de Registro Nacional de Contribuyentes*)⁶.

Cuando se promulgó la Ley No 200 de 1981, que derogó el Decreto Supremo No 287-68-HC, el artículo 11 mantuvo la definición anterior de domiciliado fiscal, no obstante, agregó que, “las personas naturales perderán su condición de domiciliados cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú” (regla de pérdida mediada).

Estas reglas se mantuvieron en el Decreto Ley No 25751 de 1993, e incluso con la entrada en vigor del Decreto Legislativo No 774 en 1994, que introdujo reformas importantes en otras submaterias fiscales (Pedraza y Ramos 2009). De esta manera, tales reglas perduraron y fueron incluidas en las normas unificadoras de 1999 y 2004: Texto Único Ordenado (TUO) aprobado por Decreto Supremo No 054-99-EF y el TUO aprobado por Decreto Supremo No 179-2004-EF, vigente actualmente.

La última modificación a los criterios para determinar la residencia o domicilio fiscal de una persona en Perú ocurrió con el Decreto Legislativo No 970 del 2006, que modificó el Decreto Supremo No 179-2004-EF. El cambio no fue insignificante. Se modificó el artículo 7 del TUO vigente, cambiando el requisito de presencia física en el Perú de 2 años a 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de 12 meses para que un extranjero adquiera el domicilio. Consecuentemente, la pérdida del domicilio se sujetó a permanecer más de 183 días fuera del país o a cumplir el requisito de pérdida inmediata regulado en los dispositivos normativos anteriores (salir del país acreditando residencia en otro país). El plazo de 183 días también aplicó para el peruano retornado, quien no podría ausentarse del Perú más de dicho plazo en los 12 meses siguientes a su retorno, para que se considere que recuperó el domicilio.

De acuerdo con la exposición de motivos, el cambio tenía como finalidad ser un remedio para una problemática detectada a causa de la globalización, la que había tornado el plazo

⁶ Cabe señalar que de la investigación realizada no se ha logrado obtener una exposición de motivos respecto a este cambio normativo, por lo que se entendería que el cambio se dio quizás con la finalidad de dar un mayor plazo a la Administración Tributaria de la época para analizar los periodos de presencia transcurridos en el país, y así tener un mayor control de la población de nuevos residentes.

de 2 años para adquirir la residencia en un plazo excesivo dada la continua y rápida movilidad de las personas en la coyuntura del momento. Incluso la posibilidad de adquirir la residencia permaneciendo en el país 6 meses ininterrumpidos era una alternativa excesiva e inviable para las personas naturales no domiciliadas procedentes del extranjero y que, *“manteniendo el ánimo de permanencia en el país, pueden, por diversos motivos, tener la necesidad de retornar a su país de origen o de viajar a otros países”* (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N 970, 2006, p.24).

Tal exposición continuó, señalando que la modificación seguía la tendencia de diversos países de optar por reducir los plazos aplicables a las personas naturales para adquirir la condición de domiciliados, tal como Chile que otorgaba residencia fiscal a quien permanecía más de 6 meses en un año calendario o dentro de 2 años tributarios consecutivos. Asimismo, concluyó que se tomaba como referencia los estándares de los convenios para evitar la doble imposición (184 días en un periodo cualquiera de 12 meses). De esta manera, se reducía el plazo excesivo de 2 años y se eliminaba la necesidad del plazo abreviado de 6 meses consecutivos que era la excepción a la regla.

Es importante destacar que, según lo señalado en la exposición de motivos, no fue posible determinar el impacto de esta medida en la recaudación puesto que, por un lado, la tasa de los domiciliados (30% fija) es menor en contraste con la de no domiciliados (tasas progresivas previa deducción de 7UIT) pero, por otro, podría existir una mayor recaudación como consecuencia de la incorporación de la renta de fuente mundial de los nuevos contribuyentes domiciliados. En este sentido, indica que es imposible cuantificar el impacto positivo o negativo de la medida, puesto que se desconoce el número de nuevos domiciliados y el importe de sus rentas mundiales.

Le exposición rescata finalmente que, el *“beneficio de la medida viene dado por el hecho que se introduce una mayor equidad en el tratamiento entre los domiciliados y los no domiciliados que permanecen en el país por un tiempo que va más allá del necesario para realizar una actividad en forma aislada”* (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No 970, 2006, p. 25).

Como se podrá apreciar, a pesar de la evolución legislativa que sufrió el concepto y premisas de la residencia fiscal en Perú y no obstante haber tomado como referencia los estándares de la OCDE de manera expresa en la última modificación sufrida en el 2006, en ningún momento de nuestra historia se reguló la adquisición o pérdida del domicilio

fiscal en base a la ubicación de la vivienda permanente disponible o el centro de intereses vitales. Estos criterios, como se describió en la sección anterior, han venido siendo aplicados por la mayor parte de los países signatarios de la OCDE, tomando como antecedentes la doctrina y práctica internacional fiscal desarrollada desde 1921 y en especial el proyecto de Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 en el que se emplea expresamente el concepto de “persona residente del Estado Contratante”, en lugar de “nacional del Estado Contratante”, como concepto que delimita el nivel de imposición de esa persona al Estado.

Del mismo modo, si bien entre el 2004 y el 2022 el Perú ha suscrito 9 convenios para evitar la doble imposición (los que contemplan criterios personales y económicos para la determinación de la residencia fiscal ante un potencial conflicto de residencias), la legislación fiscal interna aún no ha sufrido modificaciones que impliquen un acercamiento a la aplicación de factores personales y/o económicos en la determinación de la residencia fiscal peruana.

A modo de resumen, en el Anexo 3 se podrá ubicar una línea del tiempo con los principales dispositivos legales que regularon el impuesto a la renta y el concepto de residencia fiscal a lo largo de los años.

3.2.2 Reglas de residencia fiscal actuales

Recapitulando lo profundizado en las secciones anteriores de este trabajo, recordemos que las obligaciones tributarias que una persona tenga en Perú dependerán del vínculo que tiene esta persona con el Estado Peruano. El grado de esta vinculación se define, en primera instancia, mediante la evaluación de ciertos requisitos y presupuestos que conllevan a determinar si tal persona tiene o no residencia en Perú para efectos fiscales.

A modo de paréntesis, en la doctrina y práctica fiscal internacional (incluyendo el Modelo de Convenio OCDE) se concibe como “residente fiscal” de un Estado a la persona que se encuentre sujeta a imposición (en ese Estado) sobre la base de sus rentas de fuente mundial. En la legislación tributaria peruana se emplea el término “domiciliado fiscal” en lugar de “residente fiscal”; no obstante, el significado e implicancias son las mismas que las de un “residente fiscal” tal como se concibe en la doctrina y práctica internacional fiscal. Cabe señalar que, el concepto de “domicilio fiscal” incluido en el Código

Tributario Peruano tiene un significado y propósito distinto⁷. Lo mismo ocurre con el concepto de residencia migratoria, el cual es distinto e independiente del concepto de residente o domiciliado para efectos fiscales (en Perú y en el mundo). De esta manera, una persona podrá ser considerada residente migratorio en Perú, para lo cual podrá contar con una visa peruana que así lo determina, mientras que, al mismo tiempo, podrá ser considerada no residente para fines fiscales peruanos; en tanto se tratan de dos ramas distintas del derecho (tributaria y migratoria), distintas serán las reglas aplicables para la obtención de la residencia tributaria y migratoria, respectivamente.

Para efectos de este trabajo, se usará el término residente y domiciliado fiscal de manera indistinta, como calificador de una persona sujeta a tributación sobre sus rentas globales.

Ahora bien, específicamente, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo No 179-2004-EF (en adelante la LIR), establece que *se consideran domiciliadas fiscales la personas que se encuentran sujetas a imposición sobre la base de sus rentas proveniente de fuente mundial. A su vez, son no domiciliados los gravados exclusivamente sobre sus rentas de fuente peruana.*⁸

De acuerdo con los artículos 7⁹ y 8¹⁰ de la LIR, se considera residente fiscal en Perú:

- Al nacional peruano que tenga domicilio en el Perú de acuerdo con las normas del derecho común.

⁷ Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro concuerda con López Espadafor cuando señala que el domicilio “no se usa fundamentalmente como punto de conexión a efectos de determinar qué manifestaciones de riqueza grava el Estado, sino como criterio para la determinación de qué órgano administrativo es competente para la gestión de un determinado tributo en relación a un concreto sujeto pasivo, y para ver dónde éste debe presentar sus declaraciones y autoliquidaciones tributarias y donde le deben ser notificados los actos administrativos tributarios”. (Gildemeister, 2000, p. 68).

⁸ “Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.” (Artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano).

⁹ Ley del Impuesto a la Renta Peruano: Artículo 7.- (...) “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. 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. (...)”

¹⁰ Ley del Impuesto a la Renta Peruano: Artículo 8.- “Las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable, juzgada con arreglo a lo dispuesto en el artículo precedente. Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo en el caso en que cumpliendo con los requisitos del segundo párrafo del artículo anterior, la condición de domiciliado se perderá al salir del país.”

- Al extranjero que haya residido o permanecido en el Perú más de 183 días calendario (continuos o discontinuos) dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. Se lo considerará residente fiscal peruano desde el 1 de enero del ejercicio siguiente¹¹.

Ahora, de acuerdo con los artículos 7 y 8 de la LIR y artículo 4¹² de su Reglamento, una persona¹³ (nacional o extranjera) considerada residente fiscal en un Perú podrá perder la residencia fiscal cuando se cumplan uno de los dos siguientes escenarios:

- i) Cuando la persona haya salido del país y haya adquirido residencia migratoria en otro país. Esta residencia migratoria se probará con un contrato de trabajo cuya duración sea de al menos 1 año (visado por el Consulado Peruano), o con una visa que le otorgue la calidad de residente. En este caso, la pérdida de la residencia fiscal surtirá efectos de manera inmediata; o,
- ii) Cuando la persona haya permanecido más de 183 días calendario (continuos o discontinuos), fuera de territorio peruano, en un periodo de 12 meses (de enero a diciembre). En este caso, la pérdida de la residencia fiscal surtirá efectos recién al 1 de enero del ejercicio siguiente.

Para la recuperación de la residencia fiscal en el caso de un nacional peruano la legislación tributaria peruana contempla reglas específicas¹⁴. De esta manera, establece que un peruano que perdió el domicilio fiscal podrá recuperarlo siempre que retorne al país de manera definitiva (y no transitoria). El retorno será transitorio si la persona permaneciera en territorio peruano menos de 184 días en un periodo de 12 meses

¹¹ Ley del Impuesto a la Renta Peruano: *Artículo 8.- “Las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable, juzgada con arreglo a lo dispuesto en el artículo precedente. Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo en el caso en que cumpliendo con los requisitos del segundo párrafo del artículo anterior, la condición de domiciliado se perderá al salir del país”.*

¹² Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano (TUO aprobado por D.S. 122-94-EF): *“Artículo 4.- a) Para establecer la condición de domiciliado en el país, a que se refiere el Artículo 7° de la Ley, se aplicarán las reglas siguientes:*

1. *La condición de residente en otro país de acreditará con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, visado por el Consulado Peruano, o el que haga sus veces.*
2. *(...) Tratándose de personas naturales domiciliadas, la pérdida de la condición de domiciliado se hará efectiva: i) Cuando adquirieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, surtiendo efecto dicho cambio a partir de la fecha en que se cumplan ambos requisitos; o ii) A partir del primero de enero del ejercicio siempre que en los últimos doce (12) meses previos a la referida fecha hubieran permanecido ausentes del Perú por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendario. (...).”*

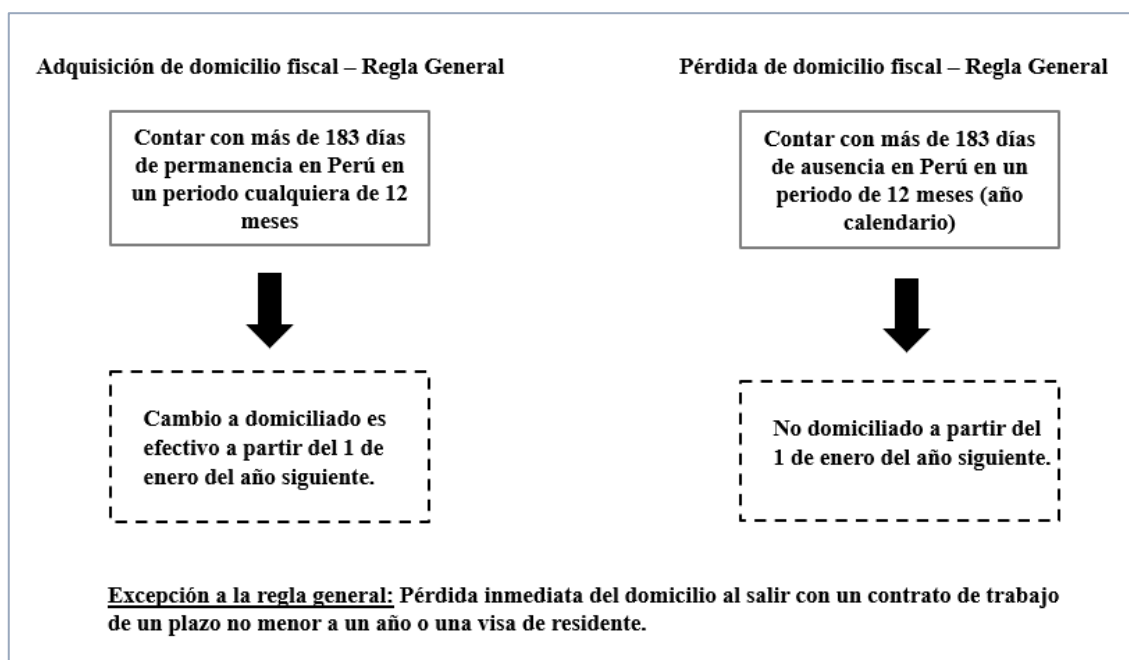
¹³ Esta regla no se aplica a los funcionarios públicos según lo señalado expresamente en el último párrafo del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano.

¹⁴ Ley del Impuesto a la Renta Peruano, Art. 7.- *“(...) Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses”.*

posteriores a su retorno. La recuperación de la condición fiscal de residente surtirá efectos el 1 de enero del ejercicio siguiente a su retorno definitivo.

A modo de resumen, a continuación, se esquematizan las reglas de adquisición y pérdida del domicilio fiscal, bajo la actual legislación tributaria peruana:

Cuadro 1



Como se puede evidenciar de las reglas aplicadas por nuestra normativa tributaria actual, el concepto de residente fiscal está estrecha y casi exclusivamente ligado a la presencia física de la persona en territorio nacional. El legislador peruano considera aspectos personales y económicos individuales únicamente en el caso de la pérdida inmediata del domicilio fiscal aplicable tanto para peruanos como extranjeros, en el que una de las premisas implica mantener un vínculo laboral con una entidad extranjera (factor económico) y la otra, adquirir una calidad migratoria de residencia en el exterior (factor personal).

En consecuencia, solo una persona que cumpla con las características y presupuestos previamente expuestos podrá calificar como residente en Perú para efectos fiscales de acuerdo con la legislación tributaria peruana, con lo cual se desplegará una serie de obligaciones, siendo la principal, la obligación de tributar por sus rentas provenientes de múltiples fuentes, tanto peruanas y como extranjeras.

Desde la perspectiva de las rentas laborales, un trabajador que califique como residente fiscal peruano, se encontrará gravado en Perú sobre sus rentas de trabajo mundiales, independientemente de dónde provengan, cualquiera sea el Estado desde donde se haya prestado el servicio, cualquiera sea el Estado donde se encuentre ubicado el pagador de la renta, o cualquiera sea el Estado donde se utilice su servicio económicamente o donde tenga un impacto económico su trabajo).

De lo contrario, en caso no cumpla con las condiciones arriba detalladas para la adquisición de la residencia fiscal, o en caso haya cumplido con las premisas para la pérdida de la residencia fiscal, dicho trabajador calificará como no residente fiscal peruano, y por lo tanto tendrá la obligación de tributar en Perú únicamente respecto de sus rentas de fuente peruana, es decir por rentas generadas por trabajo realizado dentro de territorio nacional (artículo 9 de la LIR)¹⁵. En sentido contrario, las rentas de trabajo generadas por servicios prestados desde el exterior serán consideradas de fuente extranjera. Dicha regla, si bien no está expresamente establecida en la LIR o su Reglamento, ha sido señalada por la SUNAT y el mismo Tribunal Fiscal en el Informe No 144-2007-SUNAT/2B0000¹⁶ y Resolución No 526-5-98¹⁷, respectivamente.

Para efectos de este trabajo es importante mencionar que, la calificación de residente o no residente tendrá también implicancias en la tasa de impuesto aplicable a las rentas de trabajo. De esta manera, de acuerdo con nuestra normativa, un residente fiscal tributará con tasas del 8%, 14%, 17%, 20% y 30%, que se aplican de manera progresiva a las franjas salariales acumulativas, previa deducción de 7 UIT; mientras que un no residente fiscal tributará con la tasa fija del 30%, sin derecho a deducciones, resultando la tasa efectiva de los residentes fiscales siempre más baja que la del 30% de los no residentes.

Así pues, el criterio de conexión de la residencia fiscal servirá para vincular a la persona generadora de rentas con una jurisdicción determinada, quien podrá ejercer su

¹⁵ “Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: (...)

f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

(...)”

¹⁶ “(...) toda vez que, en el supuesto de la consulta, las rentas se originan por actividades que no se llevan a cabo en el territorio nacional; vale decir, actividades llevadas a cabo en el exterior; las mismas calificarían como rentas de fuente extranjera”.

¹⁷ “(...) son rentas de fuente peruana, entre otras, las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

Que en ese orden de ideas y atendiendo al criterio adoptado por la Ley nacional se puede extraer una segunda regla y es que las rentas originadas en el trabajo personal que se desarrolle fuera del territorio nacional son rentas de fuente extranjera, no siendo necesario que esto último conste de manera expresa en la Ley (...).”

jurisdicción en virtud de su potestad tributaria sobre el total de las rentas de esta persona, independientemente de la fuente de la que procedan; así como para determinar las tasas de impuesto a la renta aplicables en el caso de las rentas del trabajo.

3.3 Criterio de la residencia fiscal en el ámbito internacional

Es en el siglo XIX cuando los Estados empiezan gradualmente a regular la recaudación de los tributos y a delimitar el alcance de su potestad con respecto a las riquezas de sus soberanos. Ya en el siglo XX, con el avance de la tecnología en el transporte y el comercio, así como los efectos de las posguerras (WWI y WWII), en un mundo más interconectado e interdependiente económicamente, se vuelve imperante la definición del alcance de la potestad fiscal de los Estados sobre los individuos y sus rentas. (Introducción al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 2017). Ello conlleva al surgimiento de los primeros trabajos preparados por la Sociedad de Naciones de 1921, que son el antecedente directo de los Modelos de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se van desarrollando los primeros lineamientos respecto al derecho de los Estados a gravar a un individuo en virtud del grado de conexión que exista entre uno y otro, principalmente con la finalidad de evitar situaciones de doble imposición (Faral, 1988).

Es importante mencionar que, en la actualidad, de cara a la determinación de la *residencia* de una persona, para efectos tributarios, los Estados emplean criterios de conexión vinculados al periodo de presencialidad en el territorio nacional, así como criterios vinculados a factores personales (ubicación de la vivienda permanente, de la familia, ciudadanía, calidad migratoria, etc.) y a factores económicos (ubicación principal de los activos o patrimonio, procedencia principal de las rentas, ubicación principal de desarrollo de actividades, etc.) (Escribano, 2024). Esta heterogeneidad de juicios también es aplicada en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en cuyo Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, se establecen los criterios de vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual y nacionalidad, a fin de que, alternativamente, y bajo un orden de prelación, se pueda definir el Estado de residencia fiscal de una persona ante un conflicto entre Estados que la califican como residente de su propio Estado (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 2017).

De acuerdo con una encuesta realizada por la OCDE en el 2022 a 81 países de la región, incluyendo al Perú, se tiene que el 89% de los encuestados otorgan la calificación de residente fiscal a las personas que cumplan con permanecer físicamente en su territorio por un determinado número de días dentro de un determinado periodo. Para la mayoría de los países, el número de días que deben superar para obtener la calidad de residente es de 183 días dentro de un periodo de 12 meses (*test* de presencia física); solo un grupo pequeño de países tiene regulado un número de días mayor o menor. Por otro lado, el 11% de países que no contemplan el *test* de presencia física, contemplan otro tipo de criterios como el de tener una vivienda en uso y/o el centro vital de intereses ubicados en territorio nacional. Asimismo, 22¹⁸% de los países solo cuentan con el *test* de presencia física; mientras que 78% de los países cuentan con ambas reglas (presencia y de vivienda y/o centro vital de intereses) simultáneamente. De este grupo, 41% otorga residencia a quien tiene una vivienda o lugar de habitación en uso en su territorio, 35% otorga residencia quien se encuentra suficientemente vinculado a su territorio por razones económicas, personales y/o sociales, y 24% otorga residencia en base a razones de domicilio formal, registro, visa o nacionalidad. (Escribano, 2024).

Esta heterogeneidad en los criterios para determinar si una persona es residente de un Estado claramente trae como efecto la inevitable situación de doble imposición de la renta o incluso de doble no imposición.

Ahora bien, respecto de los Estados que cuentan con convenios bilaterales para evitar la imposición, el artículo 4 del Modelo de Convenio provee una regla que otorga un orden preferencial de criterios para determinar la residencia de una persona cuando esta es residente en ambos Estados en virtud de su legislación interna. Este orden da prioridad a la ubicación de la vivienda permanente a disposición, posteriormente al centro de intereses vitales, luego al lugar donde vive habitualmente). Por otro lado, el Modelo otorga también, en su artículo 15, una exoneración de impuestos sobre las rentas de trabajo de una persona, otorgando tributación exclusiva al Estado A (de residencia) y limitando al Estado B (donde se presta el servicio), salvo que la persona supere el límite de presencia física de 183 días en un periodo de 12 meses, entre otros requisitos como la

¹⁸ Albania, Azerbaiyán, Brunéi, China, Costa Rica, Ciprés, Gibraltar, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Malasia, Noruega, Rusia, Santa Lucía, Singapur y Trinidad y Tobago.

residencia fiscal del pagador de la renta (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 2017).

Cabe señalar que, actualmente existen autores que critican el orden de prelación existente plasmado en el artículo 4, debido a que cuestionan el grado de vinculación que existe entre el individuo y el Estado por razón de la ubicación de la vivienda disponible en contraste con el que existiría por medio de la presencia física de la persona en el territorio de dicho Estado, señalando que la conexión es mayor por la presencia física porque el beneficio que recibe la persona del Estado en términos de servicios públicos es mayor que en el caso de ubicación de la vivienda disponible (Escribano, 2024). Asimismo, se critica el periodo de 183 días que actualmente se emplea en los convenios, bajo el argumento de que hoy en día la alta movilización internacional de trabajadores y la posibilidad de trabajar remotamente genera que un Estado B (donde se presta el servicio) no tenga jamás el derecho a gravar la renta, a pesar de que la persona permanezca en su territorio hasta seis meses, a pesar de haber podido ser beneficiada durante ese periodo de los servicios públicos que ofrece dicho Estado B (Beretta, 2022).

Tanto el Modelo de Convenio como la legislación interna de los Estados, por lo general, cuentan con la alternativa de la aplicación de crédito fiscal como medio para mitigar la doble imposición generada por una doble residencia fiscal o por la aplicación del criterio de fuente de un Estado y el de Residencia de otro.

Ahora bien, a pesar de las críticas al orden de prelación para definir al Estado residente, o a los factores de vinculación en general (sea el de presencia, vivienda o centro vital de intereses), en el actual contexto de alta movilidad internacional y el auge del trabajo remoto, es indiscutible que las reglas de vinculación por razones económicas y personales que posea un Estado podrán favorecer a que dicho Estado continúe gravando, por el criterio de residencia, a un individuo a pesar de que este ya no se encuentre presente físicamente en su territorio por razones profesionales, por ejemplo. Inversamente, las reglas de vinculación por presencia física podrán favorecer a que dicho Estado grave desde el primer día, por el criterio de residencia, a un individuo que ingresa al país, a pesar de no existir suficientes vínculos personales o económicos con el territorio. En consecuencia, las legislaciones tributarias de los Estados continúan contemplando estas reglas (alternativa o simultáneamente) para determinar quién califica como residente y en consecuencia ejercer potestad tributaria sobre la base de sus rentas de fuente mundial.

Para efectos del presente trabajose analizó las reglas de 21 países dentro y fuera de la región, con la finalidad de efectuar un análisis comparativo evualuando qué países aplican la regla del efecto diferido de la adquisición de la residencia, qué países cuentan con una regla de aplicación inmediata, qué países prevén los factores de vivienda permanente y/o centro de intereses vitales, y qué países contemplan un requisito de adquisición de la residencia por ingreso al país con visa o contrato de trabajo. Un resumen de los criterios empleados por cada país analizado se podrá encontrar en el Anexo 1 del presente trabajo. De igual manera, una tabla resumen de los hallazgos y resultados de la evaluación podrá ser ubicada en el Anexo 2.

3.3.1 Reglas de residencia fiscal en la región y fuera

Caso Argentina

En primer lugar, se observa el caso de Argentina, en la que se otorga residencia fiscal en el país, de manera casi inmediata (mes siguiente), al extranjero que obtenga residencia permanente migratoria en el país, independientemente del periodo permanecido en territorio nacional. De esta manera, en Argentina se emplea un factor personal (migratorio e intencional) para la adquisición de la residencia. Respecto a la pérdida inmediata de la residencia fiscal, similar a Perú, Argentina la dispone para quien adquiera la condición de residente permanente migratorio en un Estado extranjero. Como dato adicional y relevante para efectos del presente trabajo, se observa que la Ley de Impuesto a las Ganancias argentina, incorpora además un artículo para resolver el problema de la doble residencia, que proporciona reglas idénticas a las previstas en el Modelo de Convenio de la OCDE. (Art. 122 del Decreto 824/2019, que aprueba el texto ordenado de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

Caso Brasil

Otro caso que comentar es el de Brasil, que otorga residencia a los extranjeros naturalizados que residen en Brasil y a extranjeros con visas permanentes o de trabajo temporales con empleador brasilero, desde la vigencia de dichas visas y su ingreso al país, apartándose de la regla exclusiva de presencia en el país por un periodo determinado. Un punto importante por mencionar es que Brasil tiene reglas de pérdida inmediata de la residencia fiscal, que consisten básicamente en la culminación de un proceso de salida mediante la Declaración de Salida Definitiva del País (*Declaração de Saída Definitiva*

do País). Notar que aquí prima un factor de intención de residir de manera permanente en el exterior, sin tener que necesariamente transcurrir un periodo de tiempo determinado fuera del país para perder la calidad de residente brasileiro (Instrucción Normativa SRF No 208/2002, emitida por la *Secretaría de la Receita Federal*).

Caso Chile

Chile es interesante porque mantiene ambos conceptos, el de domicilio fiscal y el de residencia fiscal, cada uno con su definición propia. El primero, ligado a la intención de residir en Chile y el segundo vinculado al periodo de presencia física en territorio chileno. De esta manera, se tiene que, en Chile, el factor intención (ánimo de permanencia) es relevante para determinar que se tiene domicilio chileno, y por lo tanto se pueda tributar con tasas de un domiciliado fiscal, independientemente a los días de presencia en el territorio nacional. La intención en Chile se evalúa en base a factores económicos como el lugar de realización de la actividad económica que le genera la mayoría de sus ingresos, contrato de trabajo chileno, traslado de la familia al país, etc. Consecuentemente, la pérdida del domicilio también es inmediata si la intención de residir fuera está presente y se puede probar; no basta que la persona haya obtenido una visa de residencia en otro país (Art. 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta de 1974, Art. 8 del Código Tributario y Art. 59 del Código Civil).

Ahora bien, últimamente se han dado cambios normativos interesantes en torno a la determinación de residencia fiscal en otros países de la región que demuestran una tendencia a i) flexibilizar los requisitos de adquisición de la residencia, ii) otorgar beneficios para los nuevos residentes, iii) precisar y objetividad los requisitos para eliminar ambigüedades, así como a iv) endurecer los requisitos de pérdida de la residencia y/o imponer impuestos de salida para quien abandone la residencia en un Estado.

3.3.2 Modificaciones de las reglas de residencia fiscal en el ámbito internacional

Caso Uruguay

Un buen ejemplo de flexibilización de las reglas de residencia fiscal es Uruguay, quien en el 2020 publicó una Ley que, si bien no cambia las reglas de adquisición y/o pérdida de la residencia fiscal uruguaya, otorga a los nuevos residentes fiscales en Uruguay la posibilidad de seguir siendo tratados como no residentes respecto de sus capitales mobiliarios (intereses y dividendos) provenientes del exterior; es decir, les otorga la

opción de encontrarse exonerados del impuestos sobre este tipo de rentas durante un plazo máximo de 10 años, o, alternativamente, de tributar con una tasa reducida (del 12% al 7%) de manera indefinida. Cabe señalar que el beneficio de exonerarse del impuesto sobre los capitales mobiliarios extranjeros para los nuevos extranjeros ya existía desde un cambio normativo efectuado en el 2012, no obstante, el plazo máximo era de 5 años (Ley 19.904 de 18/09/20). Esta modificación forma parte de un paquete normativo cuyo objetivo es incentivar la inversión extranjera, atrayendo inversores y residentes como mecanismos de potenciamiento de la economía uruguaya en el largo plazo. En particular, la flexibilización del requerimiento para adquirir la residencia fiscal por inversiones en Uruguay reguladas normativamente en el 2016 y en el 2020 (Decreto 330/016, Decreto 163/020 y Decreto 174/020).

A modo de referencia, de acuerdo con un reporte de la OCDE (2024), al menos 24 países de la OCDE ofrecen regímenes de incentivos fiscales con la finalidad de influenciar las decisiones migratorias de un grupo de selecto de migrantes extranjeros (altamente calificado y/o de altos ingresos) y de nacionales que retornan al país. Estos regímenes existen en su mayoría desde los años 2000 y actualmente los siguientes países cuentan con ellos: Italia, Bélgica, Países Bajos, Israel, Irlanda, Dinamarca Portugal, Finlandia, Luxemburgo, España, Canadá, Costa Rica, etc. De acuerdo con lo indicado en el reporte, este tipo de regímenes fiscales específicos pueden mejorar la competitividad de los empleadores que ofrecen empleo a candidatos en movilidad internacional, ofreciendo incrementar su ingreso neto; ello fue una de las justificaciones para la introducción de programas de alivio fiscal en Finlandia y Dinamarca en la década de 1990. Los beneficios más comúnmente aplicados son las exoneraciones tributarias sobre las rentas de fuente extranjera por un tiempo determinado, la aplicación de tasas fijas menores, o la posibilidad de aplicar deducciones (OCDE, 2024).

Caso Colombia

Otro caso que comentar es el de Colombia que, independientemente del periodo de presencia en el país, evalúa factores personales y económicos para determinar la residencia fiscal colombiana. Precisó estos factores en el 2012 indicando que para el caso de sus nacionales se tomará en cuenta el origen de las rentas y ubicación de los bienes o activos (50% o más de estos) en el territorio nacional a fin de determinar la residencia fiscal en Colombia. Por otro lado, otorga pérdida inmediata de la residencia a quien reciba

rentas anuales o tenga activos (50% o más de estos) provenientes del lugar donde la persona tenga domicilio. Asimismo, las reglas de residencia fiscal colombianas proveen que son residentes fiscales en Colombia las personas que no puedan acreditar residencia fiscal en otro país cuando sea solicitada por la DIAN, o tengan residencia fiscal en un paraíso fiscal, reglas orientadas a combatir la evasión fiscal (modificaciones al Art. 9 y 10 del Estatuto Tributario expedido por el Decreto 624 de 1989).

Caso México

En el 2022 hubo una reforma fiscal en México en la que se propusieron reglas anti-elusivas que impiden la pérdida de la residencia fiscal mexicana salvo que se acredite el cambio de residencia fiscal a otra jurisdicción y se presente el aviso de cambio de residencia correspondiente. Además, se alargó el plazo para la pérdida de la residencia fiscal mexicana de tres a cinco en los casos en que se acredite nueva residencia fiscal en un país o territorio con un régimen fiscal preferente (modificaciones al Art. 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación).

Caso de Australia

Quisiera mencionar como caso ejemplar, el de Australia, aunque no sea un país de la región, debido a que entre el 2016 y 2019 inició una revisión de sus reglas para la determinación de la residencia fiscal de personas naturales en dicho país, sometiendo a consultas y comentarios las reglas actuales y las nuevas reglas propuestas, concluyendo que requieren ser modernizadas y simplificadas, ya que las actuales son ambiguas y complejas y generan altos costos de cumplimiento. Las reglas actuales incluyen días de presencia en Australia, pero también residencia o domicilio (vivienda permanente) en el exterior como factores a tener en cuenta por la Administración para determinar si una persona es o no residente fiscal australiano. La nueva propuesta, que aún no se encuentra vigente, no busca cambiar las reglas de determinación de la residencia fiscal, sino más bien busca brindar criterios objetivos para la definición de las circunstancias de residencia y vivienda de las personas, alineándose a los estándares internacionales, siguiendo los principios de *residencia adhesiva* (debe ser más difícil perder que adquirir la residencia fiscal para evitar manipulaciones del sistema), *certeza* (criterios objetivos y medibles), *simplicidad* (eliminación de evaluaciones subjetivas y holísticas) e *integridad* (prevención de la evasión fiscal considerando los lazos significativos con Australia).

Dentro de este marco, se propone una prueba primaria basada en el tiempo de presencia en Australia (183 días para ser considerado residente fiscal automáticamente); de no ser superada esta prueba, pero haber permanecido al menos 45 días¹⁹ en Australia se evalúa si la persona tiene 1) derecho de residencia permanente en Australia, 2) vínculos familiares cercanos (cónyuge o hijos menores de edad) en Australia, 3) acceso a alojamiento en Australia o 4) Intereses económicos en Australia (empleo, negocios, activos, cuentas bancarias, etc.). Si cumple al menos dos de estos factores, se lo considera residente fiscal australiano.

Por otro lado, se propone reglas para el fin de la residencia fiscal, dependiendo de la duración del periodo de residencia:

- **Cese de residencia de corto plazo (menos de tres años):** La persona seguirá siendo residente mientras mantenga **dos de los cuatro factores**.
- **Cese de residencia de largo plazo (tres a más):** La persona dejará de ser residente si **pasa menos de 45 días en Australia por tres años consecutivos**.
- **Regla de empleo en el extranjero:** Se permite la **pérdida inmediata de la residencia** si una persona trabaja fuera del país por más de **dos años** con contrato y vivienda asegurada. (*Modernising individual tax residency Consultation paper*, Julio 2023).

Finalmente, y también como referencia, existen países que imponen consecuencias fiscales a quienes abandonan la residencia, con la finalidad de evitar la erosión de la base tributaria por la pérdida de capacidad de gravar el alto patrimonio o las altas rentas que se hayan podido acumular durante el periodo de residencia fiscal de una persona. Esos son los llamados “*exit taxes*” o impuestos de salida, *que permiten a los Estados gravar las rentas o plusvalías latentes no realizadas de personas físicas o jurídicas que residen en su Estado en el momento en que éstas dejan de hacerlo* (OCDE, 2016, p. 13). Entre los países que aplican estos regímenes están Alemania, Noruega, Países Bajos, Francia, España, entre otros de la comunidad europea. No obstante, estos impuestos han tenido un cierto grado de controversia en la jurisprudencia europea ya que, para algunos, se estaría yendo contra las disposiciones de los convenios bilaterales para evitar la doble

¹⁹ El documento *Modernising individual tax residency Consultation paper*, Julio 2023, señala que el periodo de 45 días se adoptó considerando que es mayor al periodo máximo de vacaciones anuales comúnmente aplicado por los países. Además, otros países de la región emplean periodos similares: Nueva Zelanda (40 días), Reino Unido (46 días)

imposición generando doble imposición, asimismo se estaría limitando la libertad de movilización de las personas, generando discrepancias entre el momento que una misma renta pagaría impuestos en distintas jurisdicciones, y aparentemente generando tratos diferenciados (Von Brocke, 2024). A la fecha, de acuerdo con la investigación realizada, ningún país de la región suramericana cuenta con un impuesto de salida para quienes abandonan la residencia fiscal.

4. CAPÍTULO II. CASUÍSTICA DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RESIDENCIA FISCAL EN PERÚ EN EL CONTEXTO DE LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DE TRABAJADORES

La última sección del Capítulo I de este trabajo desarrolla el concepto de residencia fiscal aplicado en el mundo y específicamente en Perú, así como las implicancias de calificar como tal en las obligaciones tributarias de trabajadores bajo relación de dependencia. Ahora bien, en un contexto altamente dinámico, de alto uso de tecnologías de la información y de la comunicación tanto en el ámbito personal como en el profesional (gatillado desde la época de la pandemia), por un lado, los trabajadores se movilizan con más facilidad, flexibilidad y con mayor frecuencia (favorecido esto por la posibilidad de trabajar remotamente) y, por otro lado, se ha tornado mucho más factible gestionar asuntos personales y económicos a distancia y en tiempo real²⁰. En consecuencia, la coyuntura tecnológica y digital de la última década ha generado la posibilidad de mantenerse vinculado con el país de origen donde los trabajadores movilizados aún mantienen intereses económicos y personales (Beretta 2022).

De este modo, los escenarios se han tornado cada vez más variados y complejos, lo cual está dificultando a las Administraciones Tributarias de los Estados y a los contribuyentes involucrados, analizar y determinar con exactitud y, en coherencia con la realidad, con qué jurisdicción se mantiene conexiones reales y suficientes para ser considerado residente fiscal. En el estado actual de las cosas, parecería que la regla de la presencia

²⁰ Un ejemplo de esto es la posibilidad de mantener inversiones a larga distancia y manejarlas a través del acceso en línea de cuentas bancarias o de la bolsa. Es posible incluso mantener una o varias propiedades a distancia y estar a tiempo real al tanto de su mantenimiento, uso y cuidado. Además, en múltiples jurisdicciones, si no es en todas, es posible el pago de impuestos mensuales o anuales, a través de plataformas virtuales del Estado. Finalmente, el uso de redes sociales y videollamadas por internet facilitan la comunicación y preservación de lazos personales como por ejemplo el que haría entre un trabajador movilizado y su familia que permaneció en su país de origen.

física para determinar la residencia fiscal empezaría a perder eficacia y vigencia, ya que no permitiría capturar la situación real de una persona considerando otros factores (personales y/o económicos) que permitirían denotar la existencia de un vínculo real y suficiente con un Estado. El problema se incrementa más aún si se trata de la principal y única regla de residencia que mantiene un Estado (como es el caso de Perú). A fin de evaluar las complejidades y problemática que podría generarse en una coyuntura como la actual, se desarrollará a continuación tres escenarios ejemplificativos y sus implicancias fiscales bajo las reglas de residencia fiscal vigentes en el ordenamiento tributario peruano.

4.1 Caso 1: Traslado permanente del Estado B hacia el Perú

Una trabajadora extranjera, residente fiscal en otro Estado (B) es trasladada permanentemente al Perú por motivo de una contratación laboral. Independientemente de la presencia física de la trabajadora en el año de ingreso o de los lazos personales/económicos que la trabajadora construya con el Perú en dicho año, será considerada como no residente fiscal en Perú durante el primer año de su traslado al Perú, al no haber cumplido permanecer 184 días en un periodo de 12 meses. Continuará incluso calificando como no residente fiscal para el segundo año si al finalizar el primer año no cumple con el plazo regulado por ley. Como no residente fiscal tributará únicamente respecto de sus rentas de fuente peruana, sin embargo, a una tasa fija del 30% sobre rentas del trabajo. Es decir, en el supuesto que la trabajadora saliera del país a trabajar por periodos cortos en el extranjero, o en caso reciba remuneraciones remanentes generadas previamente a su traslado a Perú, estas no se encontrarían afectas al impuesto a la renta en Perú, a pesar de que, en los hechos, estaría siendo beneficiada desde el primer día de ingreso al Perú por los servicios y garantías públicas, estructura y orden económico-social que proporciona el Estado peruano.

Según la información revisada, en otros países esta trabajadora calificaría como residente fiscal peruana desde el día 1 de su ingreso al país, bajo la premisa de que entró con una visa de residente (caso Brasil), o bajo la premisa de que ingresó con un contrato de trabajo de término indefinido con un empleador local (caso Chile), o bajo la premisa de que permanecerá más de 183 días en el mismo año de ingreso (caso Colombia). En estos países desde el día uno se la gravaría con las tasas beneficiosas que aplican a los

residentes y se la gravaría sobre la base de sus rentas mundiales, pudiendo gravar otras rentas personales extranjeras que pudiera recibir durante el año.

Sin embargo, para el ordenamiento tributario peruano, únicamente los días de permanencia en Perú marcarían la diferencia entre tratamiento e implicancias tributarias. Aunque la trabajadora que previamente residía en el exterior haya ingresado a Perú a establecerse de manera permanente en el país y que en consecuencia haya ingresado con toda su familia, haya adquirido una vivienda permanente en el país, tenga su empleador únicamente en Perú, continuará calificando como no residente peruana hasta que cumpla con el requisito de forma, luego de lo cual podrá calificar como residente recién a inicios del año siguiente al año en que cumplió con el periodo de presencia. Bajo estas circunstancias, la trabajadora extranjera podría encontrarse tributando en Perú a una tasa fija de 30% hasta por dos años inclusive.

4.2 Caso 2: Asignación temporal de Perú hacia la filial del Estado B

Una trabajadora de la compañía peruana, residente fiscal peruana, es enviada a otra jurisdicción, en virtud de una asignación internacional de un plazo de 11 meses, para prestar sus servicios a favor de la filial (en el Estado B), luego de lo cual, regresará a Perú a continuar trabajando para la compañía peruana. Puesto que la trabajadora retornará al país, mantiene su vivienda disponible, sus cuentas bancarias abiertas, su seguro de salud, sus membresías a clubes y su familia en Perú, e incluso permanece en la nómina de la compañía peruana bajo suspensión perfecta. Bajo este escenario, es razonable entender que la trabajadora continúa vinculada al Estado Peruano, siendo beneficiada por los servicios públicos, estructura y orden económico-social que este le proporciona. De acuerdo con las reglas de residencia, la trabajadora mantendrá su residencia fiscal en Perú ya que no se ausentará más de 183 días ni saldrá del país con un contrato de trabajo o una visa de residente. Hasta este punto, no habría problema ya que la regla le otorga la residencia, lo que está de acorde con la situación real de la trabajadora y el grado de su vinculación con el Perú. La implicancia en las obligaciones fiscales de este escenario es que la trabajadora continuará tributando sobre sus rentas de trabajo bajo las mismas tasas progresivas, aunque provengan de servicios brindados desde el exterior, pudiendo aplicar

crédito fiscal²¹ (o el CDI, de ser el caso) para mitigar una posible doble imposición sobre dichas rentas.

Ahora bien, el problema surge si esta persona es enviada a trabajar a la filial (en el Estado B) por 12 meses en lugar de 11. Puesto que se trata de un mes más, la trabajadora continuará manteniendo sus asuntos personales y económicos en su país de origen, tal como en el escenario de 11 meses. Sin embargo, bajo las actuales reglas, la trabajadora perderá la residencia fiscal en Perú, al haber salido con un contrato de trabajo de al menos un año, lo que no se condice con la situación real de la persona y su grado de vinculación con Perú. La consecuencia de la pérdida de la residencia será que la trabajadora no tributará más sobre sus rentas de trabajo generadas durante su asignación en el extranjero, en tanto un no residente no tributa en Perú sobre sus rentas de fuente extranjera. Además, tributará con la tasa fija de 30% en caso reciba rentas vinculadas a trabajo en Perú previo a su salida (como utilidades del ejercicio anterior o un bono diferido) hasta que vuelva a recuperar la residencia fiscal en Perú.

En conclusión, si la trabajadora sale de asignación al extranjero por 11 meses, el Estado peruano la gravará sobre sus rentas de trabajo que genere desde el exterior. Pero si su asignación dura un mes adicional (12 meses) el Estado peruano perderá el derecho de gravar las mismas rentas. Un mes hace la diferencia. Ello es así puesto que para el ordenamiento tributario peruano actual que contempla las reglas de residencia fiscal, la forma prima sobre el fondo, es decir, por sobre la situación personal/económica real de la persona en función con el Estado. Esto no ocurriría en una jurisdicción donde sea necesario analizar otros factores personales y económicos adicionales a la salida del país con visa o contrato (caso Australia o caso Colombia); en una jurisdicción así, primaría el vínculo personal y económico real de la trabajadora con el país de origen.

4.3 Caso 3: Trabajador remoto internacional (nómada digital)

La posibilidad de trabajar remotamente, incluso desde otras jurisdicciones se consolidó y expandió como resultado de la necesidad de continuar con las actividades económicas durante la pandemia del Covid-19. Estos esquemas laborales antes reservados para ciertos tipos de servicios (altamente digitales) y en situaciones excepcionales, ahora se han convertido para los negocios en una alternativa para atraer y/o mantener talento

²¹ Artículo 88, inciso e): *“Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. (...)”*

internacional de distintas profesiones (Beretta, 2022). La viabilidad del trabajo remoto internacional expandida a diversos sectores económicos y múltiples profesiones ha propulsado el crecimiento de la figura del nomadismo digital en el mundo. Es decir, la figura en la que un trabajador, teniendo la posibilidad de trabajar a distancia, desde una jurisdicción distinta a la de su empleador, decide movilizarse de una jurisdicción a otra (usualmente distinta a la de procedencia) con cierta regularidad y por lo tanto presta sus servicios desde distintos Estados de manera consecutiva.

En el Perú no se ha establecido normas tributarias específicas para este tipo de trabajador (trabajador remoto y/o nómada digital), por lo que las reglas que se aplicarán para determinar su condición fiscal y por consiguiente sus obligaciones fiscales serán las mismas que para cualquier otro trabajador dependiente en un esquema de movilización laboral internacional.

En este sentido, una trabajadora de nacionalidad y residencia fiscal peruana (con vivienda permanente disponible en Perú, familia nuclear en Perú, cuenta bancaria en Perú, etc.) es contratada por un empleador peruano quien le otorga la posibilidad de prestar sus servicios personales desde cualquier parte del mundo empleando tecnologías de la información y la comunicación. Este trabajador, decide entonces trabajar y vivir desde distintos países en Europa, en los que no pagará impuesto alguno dado que se mantendrá menos de 90 días en cada uno o lo que le permita la visa de turista²².

En este caso, la nómada digital será considerada residente fiscal en Perú durante el primer año viviendo fuera, en tanto, no habría salido del país con un contrato de trabajo mayor a un año con una entidad extranjera ni con una visa de residente). Durante este primer año, sus rentas provenientes de servicios prestados físicamente desde el extranjero serán consideradas de fuente extranjera y serán afectas al impuesto a la renta en Perú, en virtud de su conexión con el país por motivo de su residencia fiscal peruana (puesto que aún no se ha ausentado más de 183 días de Perú).

No obstante, desde el segundo año, al haber transcurrido más de 183 días fuera de Perú durante el primero año, a partir del segundo año será considerada no residente fiscal peruana y en consecuencia sus rentas percibidas por servicios prestados desde el exterior, no se encontrarán sujetas a imposición en Perú. Ello será así puesto que para el

²² Si bien en estricto la trabajadora podría tener obligación de tributar en estos países donde ingrese como turista, en la realidad, el costo de fiscalizar a personas que ingresan por periodos tan cortos no compensaría con lo recaudado; por lo que el efecto de ello es que no existe pago de impuesto de los nómadas digitales en estos países.

ordenamiento tributario peruano no existirá más un nexo suficiente con el Perú que justifique su residencia fiscal en el país, a pesar de que la trabajadora mantenga un empleador, vivienda disponible, cuenta bancaria y familia ubicados en territorio peruano, hijos que van al colegio en territorio peruano, etc., y por consiguiente se encuentre aun beneficiada y protegida bajo las garantías que otorga el Estado peruano a sus ciudadanos.

Como se detalló en el Capítulo I, existen países como Australia que difieren la pérdida de la residencia fiscal por unos años si es que previamente a su salida la persona estuvo residiendo en el país por un largo tiempo. En jurisdicciones con reglas así, y en otras donde lo que importa es el vínculo personal y económico real que se mantenga con el Estado, se lograría evitar en muchos casos una situación de doble no imposición.

5. CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLA DE RESIDENCIA EN PERÚ

Este nuevo contexto en el que vivimos genera la posibilidad de estar interconectados no solo entre personas sino también entre personas y territorios, sin necesidad exclusiva de una presencialidad física en territorio que se trate. El aumento en la movilidad internacional de trabajadores puede generar que tengamos vínculos personales y económicos con más de un Estados y, por lo tanto, nos veamos beneficiados por los recursos y garantías que Estos nos pueden otorgar. Y es precisamente por esta razón que se torna necesario que un Estado, con la finalidad de cumplir su rol de garante, cuente con un marco legal que sea efectivo y eficiente en miras de obtener los recursos necesarios, simultáneamente generando predictibilidad, seguridad jurídica e incentivos para el ingreso de talento internacional e inversión en el país.

En el primer caso analizado, a falta de un análisis de los vínculos personales y económicas que la trabajadora podría tener con el Estado, y en aplicación exclusiva de la regla de la presencia física, el Estado este se abstiene de gravar a la trabajadora sobre sus rentas de fuente mundial y se limita únicamente a gravarla respecto de sus rentas peruanas, pudiendo esto estar generando una pérdida de recaudación en el escenario que la trabajadora tuviese rentas adicionales a las laborales. Por otro lado, la extranjera que ingresa al país podría verse perjudicada al tener que tributar con una tasa mayor a la que tenía en su país de origen, ya que en Perú se le aplicaría una tasa fija y sin derecho a

deducciones, a las que posiblemente sí tenía acceso en su país de origen. Este escenario en consecuencia, y en mi opinión (con la salvedad de que en el presente caso no se ha realizado un análisis cuantitativo de datos), se estaría generando dos efectos no deseados: 1) reducción de la base impositiva del Estado y 2) un desincentivo a la atracción de talento global que podría traducirse en un mayor costo para el empleador local que opta por asumir el sobre costo fiscal de la movilización.

En el segundo caso tenemos el escenario inverso, de que por aplicación de la regla de pérdida inmediata un trabajador se ve perjudicado puesto que se ve obligado a perder la residencia fiscal en Perú y quizás a adquirirla en un país cuyas tasas son más gravosas que en Perú. Asimismo, al regresar a Perú tendría que tributar con la tasa fija sin deducciones hasta el siguiente año. Ello generando un desincentivo para que talento nacional vaya a capacitarse al extranjero y regrese con el conocimiento y experiencias adquiridos sin verse perjudicado financieramente.

Y en el tercer caso, finalmente, se observa un escenario incluso más nocivo, en mi opinión, puesto que una persona (peruana o extranjera) podría verse en la situación de no tributar en ningún lado a pesar de mantener ciertos vínculos económicos y personales con el Perú, yendo esto contra de los principios de equidad, capacidad contributiva, etc.

Es indudable que las normas de adquisición y pérdida de la residencia fiscal en Perú se establecieron con la finalidad de minimizar y simplificar la actuación y tarea revisora de la Autoridad Tributaria Peruana en los procesos de fiscalización, así como para crear certeza en los individuos respecto de su condición fiscal en un ejercicio determinado. Sin embargo, la coyuntura en la que se redactó los cimientos de estas reglas (globalización industrial de inicios del s. XX) versus la coyuntura del momento (globalización digital del s. XI) difieren drásticamente, más aún considerando que en los últimos años el Perú ha suscrito convenios para el intercambio de información entre Estados²³.

En mi opinión, quizás un poco optimista, el Estado peruano cuenta ya con las herramientas tecnológicas y digitales de la información y comunicación, para poder afinar su marco legal en torno de la determinación de la residencia en Perú (adquisición y pérdida). No solo porque es claro que la tendencia internacional está ya mucho más avanzada en cuanto a la ampliación e incluso flexibilización de las reglas de residencia

²³ Perú ha activado relaciones de AEOI con 68 jurisdicciones. En septiembre de 2021, Perú recibió y procesó información bajo su marco de AEOI de 40 jurisdicciones sobre más de 57 000 ciudadanos peruanos poseedores de cuentas financieras en el extranjero (OCDE, n.d.)

fiscal, sino además porque no hacerlo, genera los impactos negativos ya mencionados, como son la posible pérdida de una oportunidad para recaudar de acuerdo con el vínculo real que existe entre la persona y el Estado, y el desincentivo que se genera en la atracción de talento internacional e inversión en el país, el sobre costo que implica para las empresas asumir la diferencia de tasas, y como resultado de esto, la pérdida de competitividad de las empresas y el país en el mercado internacional.

6. CONCLUSIONES

6.1 La normativa actual de residencia fiscal en Perú presenta limitaciones para adaptarse a la movilidad laboral internacional:

El análisis desarrollado en este trabajo de investigación demuestra que las reglas de determinación de la residencia fiscal en la legislación tributaria peruana se encuentran desactualizadas y son incapaces de adaptarse a la movilidad internacional de trabajadores. La exclusividad del criterio de presencia física impide capturar la realidad económica y personal de los contribuyentes, generando situaciones de inequidad y evasión fiscal, viéndose impedido el Estado peruano de recaudar de quienes mantienen vínculos sustanciales con el territorio nacional y por lo tanto continúan siendo beneficiados por los servicios públicos y garantías que este brinda.

6.2 Diferir la adquisición de la residencia fiscal genera ineficiencia y distorsiones en la recaudación tributaria:

Se ha identificado que las reglas peruanas actuales retrasan el reconocimiento de la residencia fiscal para quienes ingresan al país y la otorga de inmediato a quienes salen con un contrato en el extranjero. Esto genera inequidad y dificultades para una correcta recaudación del impuesto a la renta. Dicha inequidad desincentiva al extranjero que se plantea ingresar al Perú; además, genera sobre costos a las empresas peruanas que en busca de atraer talento internacional optan por asumir la carga fiscal adicional, volviéndose menos competitivas frente al mercado internacional.

6.3 Diferir la condición de residente fiscal impacta además en la seguridad jurídica y predictibilidad:

La investigación demuestra que en la mayoría de los países no existe la regla de residencia diferida y que además casi siempre existen otros elementos a considerar (económicos y personales). Que el Perú no se encuentre alineado a las mejores prácticas internacionales, impide la planificación tributaria de los extranjeros generando escenarios impredecibles y por lo tanto elimina la seguridad jurídica en el Perú.

6.4 La pérdida inmediata de la residencia fiscal impacta negativamente a los contribuyentes y a la economía del país:

Se ha analizado que la aplicación de la regla de pérdida inmediata o pérdida por ausencia (más de 183 día) conlleva a la aplicación de la tasa fija de 30% sobre las rentas de trabajo de fuente peruana (por pagos diferidos o salario recibido en el primer año de retorno al país), convirtiéndose esta situación en un desincentivo quien busca salir a capacitarse mediante maestrías u oportunidades laborales temporales y retornar al Perú con el conocimiento, habilidades y experiencia adquiridos.

6.5 La creciente movilidad internacional y el trabajo remoto exigen una reforma tributaria que se adapte a los nuevos escenarios laborales:

La investigación evidenció que la ausencia de regulaciones específicas para trabajadores remotos y nómadas digitales puede generar escenarios de doble o triple no imposición, puesto que:

No gravaría el Estado pagador (jurisdicción donde se encuentra ubicado el empleador, pero no el trabajador), en tanto este no se encontraría facultado a gravar rentas generadas en el exterior por un no residente fiscal, y

No gravarían los Estados fuente (jurisdicciones desde donde físicamente se prestan los servicios), en donde los periodos de presencia serían muy cortos para ser fiscalizables, o en donde se exoneraría el pago de impuestos como beneficio fiscal otorgado por la obtención de una visa de nómada digital, y

No gravaría el Estado de origen (jurisdicción donde el trabajador tenía su residencia fiscal inicial), en tanto el nómada digital habría roto todo vínculo de conexión personal y económica con dicho país en pase a sus limitadas reglas de residencia fiscal.

6.6 La tendencia fiscal internacional evidencia una competencia entre jurisdicciones por adquirir residentes fiscales:

El análisis de la legislación comparada evidenció una marcada tendencia a flexibilizar los criterios de residencia fiscal a través de la ampliación de los supuestos de residencia considerando razones económicas y por medio del otorgamiento de status preferenciales a los nuevos residentes, con la finalidad de atraer la inversión al país, capturar talento internacional, crear mayores y mejores puestos de trabajo, y fortalecer la economía del país.

6.7 La implementación de criterios personales y económicos en la residencia fiscal permitiría una mayor precisión y equidad en la tributación:

La casuística evaluada y comparados con las legislaciones extranjeras y modelos de la OCDE han demostrado que la aplicación de criterios adicionales, como la ubicación de la vivienda permanente, el centro de intereses vitales y la procedencia de los ingresos, resulta esencial para determinar correctamente la residencia fiscal de los individuos, así como para eliminar los sobrecostos y desincentivos a la inversión. Por ello será necesaria una reforma legislativa que logre que el Perú este alineado a las mejores prácticas internacionales.

6.8 Persisten desafíos en la implementación y control de las nuevas reglas de residencia fiscal:

A pesar de la propuesta de reforma, se reconoce que una reglamentación y fiscalización efectiva, así como la cooperación internacional en el intercambio de información, serán determinantes para garantizar la aplicación adecuada de las nuevas reglas, minimizando la evasión fiscal, fortaleciendo la capacidad de recaudación del Estado peruano, y volviendo al Perú más atractivo y competitivo en el ámbito internacional.

7. RECOMENDACIONES

7.1 Una propuesta de aplicación inmediata en lugar de diferida de la residencia fiscal en Perú

Es importante resaltar que, de una muestra de 21 países analizados de manera detenida (ver Anexo 2), ningún país mantiene la regla de cambio de domicilio fiscal diferida al ejercicio siguiente de haber cumplido con el requisito de superar los 183 días.

En ese sentido, a fin de no posponer el otorgamiento de la calidad de residente fiscal peruano a quien tenía desde un inicio la intención de adquirir la residencia y mantenía desde el inicio vínculos sustanciales con el Estado, se propone eliminar la disposición que difiere los efectos del cambio de domicilio al 1 de enero del ejercicio siguiente (artículo 8 de la LIR), sustituyéndolo por un texto que en términos generales permita que el cambio de la residencia fiscal ocurra en el año en que se inicia o termina el periodo de más de 183 días en territorio peruano.

De esta manera, el Perú se estaría alineando a la práctica mayormente aceptada y aplicada en la región y en general en los países signatarios y en proceso de adhesión de la OCDE. Además, se estaría alineando al texto mismo contenido en el primer requisito del segundo párrafo del artículo 15 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE²⁴.

7.2 Una propuesta de criterios objetivos basados en factores personales y económicos

De 21 países analizados, la mayoría cuenta con la regla de la presencialidad física (sea de 183 días, 90 días, 2 años, etc., en un periodo determinado). Pero esta regla, en casi el 100% de los casos revisados, va acompañada de criterios personales y económicos que son aplicados de manera supletoria y que sirven para evidenciar un vínculo suficiente con el país a falta de cumplimiento del requisito de presencia física de 183 días (Ver Anexo 2).

²⁴ Modelo de Convenio OCDE. Artículo 15: *No obstante, las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:*
a. el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y (...)"

Entre los criterios más relevantes analizados están el de ubicación de la vivienda permanente y a disposición, la ubicación del centro de intereses vitales. Respecto de los intereses vitales por lo general se considera la ubicación de la familia y el lugar principal de negocios o de realización de actividades económicas.

Un criterio no muy frecuentemente empleado pero que cuenta con el potencial de evidenciar el vínculo real y suficiente que podría tener un nómada digital con su país de origen, es el de la ubicación o procedencia de la mayor parte de sus ingresos. Si la procedencia pudiera ser entendida como el lugar donde se encuentra el empleador y de donde proviene el salario, en vez de entenderlo como el lugar de prestación efectiva de los servicios, entonces estamos frente a un supuesto de hecho adecuado para el contexto de la movilidad internacional, trabajo remoto y en particular el nomadismo digital.

En esta línea, se propone incluir de manera suplementaria a la regla de la presencia física de más de 183 días, a los criterios económicos y personales más comúnmente empleados, incluyendo el de la procedencia de la mayoría de los ingresos (más del 50%) para el caso de trabajadores remotos internacionales.

El análisis de las razones personales y económicas se llevaría a cabo en un segundo nivel, cuando el primer nivel (criterio de presencia física) no se supera, tal como se detalla en la siguiente subsección.

7.3 Una propuesta de test de residencia en dos niveles

Por lo tanto, y en consideración de lo anterior, se plantea que **una persona califica como residente fiscal en Perú si:**

Primer nivel: Permanece en territorio nacional más de 183 días (consecutivos o no) en un plazo de 12 meses, surtiendo efectos dicha condición en el año en que se inician o finalizan los 184 días.

Segundo nivel: Si, a pesar de no haber superado los 183 días de permanencia:

Tiene una vivienda permanente a disposición ubicada en Perú, o

Tiene su centro de intereses vitales ubicados en Perú. Se entenderá que una persona tiene por centro de intereses vitales a Perú si:

La familia nuclear (cónyuge y personas a su cargo) reside en Perú, es decir, si tiene presencia en Perú más de 183 días en el año fiscal, o

Más del 50% de sus bienes/activos en el ejercicio gravable se encuentran ubicados en Perú, o

Más del 50% de sus rentas laborales en el ejercicio gravable son pagadas directa o indirectamente por una entidad peruana y siempre que la utilización económica del trabajo se dé en Perú (salvo que acredite residencia fiscal en otro país con el debido sustento)²⁵.

Contrariamente, una persona podrá ser considerada no residente fiscal en Perú:

|Desde que salga del país y pueda acreditar que no cuenta con una vivienda permanente ni centro de intereses vitales ubicados en el país, pudiendo ser sujeta a fiscalización posterior el cumplimiento de los requisitos para perder la residencia fiscal con Perú.

7.4 Potenciales problemas de la propuesta para acreditar centro de intereses vitales (más del 50% de las rentas laborales pagadas por un empleador peruano) y posibles soluciones:

Esta propuesta en particular propuesta podría traer potenciales problemas, para los cuales, se plantean posibles salidas:

Si el Estado del pagador (Perú) se convierte en el Estado de residencia del trabajador, entonces tal Estado tendrá la facultad de gravar las rentas de fuente mundial del trabajador (de fuente local y de fuente extranjera); es decir, gravará las rentas del trabajador independientemente desde donde preste el servicio en tanto estas calificarán como rentas de fuente extranjera percibidas por un residente fiscal. Ahora, si el trabajador es también

²⁵ El tercer supuesto propuesto (más del 50% de rentas de trabajo) apuntaría a resolver además el problema de la doble o triple imposición en el nomadismo digital, ya que, a se estaría contemplando como factor de conexión económico entre la persona y el Estado, a la ubicación del pagador de su renta (i.e. para efectos de este trabajador, del empleador). El argumento es que a pesar de no tener presencia física constante en el Estado pagador (Perú), el trabajador sí estaría siendo beneficiado por las garantías económico-sociales que este brinda a su empleador, permitiéndole operar y generar las rentas que serán en parte destinadas a cubrir la mayor parte de sus ingresos en un ejercicio gravable. Ahora bien, es importante el factor cuantitativo (más del 50%) para que el vínculo con el Estado sea sustancial y se justifique la adquisición de la residencia fiscal. La posibilidad de acreditar residencia fiscal en otro país se incluye como medida optativa para la persona, con la finalidad de evitar una posible doble imposición.

gravado por el Estado de prestación del servicio (existen países que otorgan la visa de nómada digital pero que no exoneran el pago de impuestos sobre las rentas laborales generadas en el territorio, solo reducen la tasa), a fin de mitigar una doble imposición, el Estado del pagador/de residencia (Perú) podrá aplicar crédito fiscal, puesto que se permite aplicar crédito fiscal sobre rentas de fuente extranjera desde el punto de vista de quien aplica el crédito fiscal.

Si el trabajador es considerado residente fiscal en el Estado del pagador (Perú) y además en su país de origen (desde el cual no presta el servicio), frente a un escenario sin Convenio fiscal, ambos Estados podrían aplicar crédito fiscal en tanto para ambos las rentas del trabajar calificarán como rentas de fuente extranjera. Frente a un escenario con Convenio se deberá analizar si el trabajador aún mantiene una vivienda disponible en su país de origen; de no tener vivienda en ninguno, el Estado donde el trabajador viva con habitualidad (es decir, donde pase más tiempo) calificaría como el Estado de la residencia.

Si el trabajador es considerado residente fiscal en el Estado pagador (Perú) y además en el Estado de prestación del servicio (en el cual lo exoneran del pago de impuestos), frente a un escenario con Convenio fiscal, no se deberá aplicar el Convenio para determinar la residencia fiscal, puesto que no habría escenario de doble imposición, y será residente del Estado pagador (Perú) para efectos fiscales.

Se podría argumentar que la conexión de la persona con el Estado pagador (Perú) podría ser muy débil, o no lo suficientemente fuerte como para determinar que una persona debería ser considerada residente fiscal en dicho Estado, más aún considerando que quizás el trabajador nunca llegue a ingresar al Estado pagador (Perú) o lo haga por periodos muy cortos. Frente a ello, se podría otorgar un beneficio fiscal a los nuevos residentes fiscales peruanos que califican como tales en virtud de recibir más del 50% de sus rentas laborales de un pagador peruano; es decir, se encontrarían exonerados de tributar por 10 años sobre sus rentas personales (dividendos intereses, ganancias de capital, etc.). O, alternativamente, se podría fijar una tasa fija menos gravosa para el

trabajador. Esto quizás funcionaría incluso como un elemento atractivo para el nómada digital de modo que busque mantener su residencia fiscal en Perú (algo similar a lo planteado en la legislación uruguaya).

Finalmente, y sin perjuicio de las dificultades que puedan surgir con la aplicación de la propuesta planteada, mediante ella se podría estar obteniendo el resultado buscado a través del desarrollo de los principios y directrices del Pilar 1 de BEPS 2, aunque estas hayan estado dirigidas a rentas corporativas (OCDE, 2019)²⁶; asimismo se estaría consiguiendo el efecto buscado en las propuestas que últimamente se han planteado respecto de los trabajadores en movilidad y el derecho de los Estados involucrados a gravar de acuerdo *Benefit Principle* y el *Matching Principle* (Escribano, 2024, Beretta, 2022). Es decir, se estaría apuntando que el Estado del pagador de la renta (Estado donde se encuentra el mercado), tenga también la facultad de gravar, a pesar de la ausencia de presencia física del negocio/individuo, en dicho Estado.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **Argentina.** (2019). Decreto 824/2019, que aprueba el texto ordenado de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Disponible en <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-824-2019-333701>
- **Australian Treasury.** (2023). *Modernising individual tax residency: Consultation paper, July 2023*. Disponible en <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2023-07/c2023-205344-cp.pdf>
- **Beretta, G.** (2019). *Citizenship and tax*. *World Tax Journal*, 11(2), 227-260. IBFD. Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4224146>
- **Beretta, G.** (2022). “Work on the move”: *Rethinking taxation of labour income under tax treaties*. *International Tax Studies*, 5(2). IBFD. Disponible en https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/itaxs_2022_02_int_1

²⁶ Cabe señalar que, si bien las propuestas de la OCDE están dirigidas a buscar soluciones a los desafíos fiscales de grandes empresas, no contemplando al fenómeno del nomadismo digital, es indudable la existencia de una tendencia hacia la tributación en los Estados en los que se encuentra el mercado (entendido en sentido amplio), sin necesidad de una presencia física (OCDE, 2019).

- **Chile.** (1855/1996). *Código Civil de Chile*. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1973>
- **Chile.** (1974). *Código Tributario de Chile*, contenido en el *Decreto Ley No 830* del 31 de diciembre de 1974. Disponible en https://www.sii.cl/normativa_legislacion/codigo_tributario.pdf
- **Chile.** (1974). *Ley sobre Impuesto a la Renta*, contenida en el *Decreto Ley No 824* del 27 de diciembre de 1974. Disponible en https://www.sii.cl/normativa_legislacion/leyimpuestoalarenta.pdf
- **Colombia.** (1989). *Estatuto Tributario*, expedido por el *Decreto 624 de 1989*. Disponible en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr024.html#T591
- **Contreras, C.** (2005). *El impuesto de la contribución personal en el Perú del siglo XIX*. *Histórica*, 29(2), 67-106. Disponible en <https://doi.org/10.18800/historica.200502.003>
- **Decreto Legislativo N 970.** (2006).
- **Escribano, E.** (2024). *A new model tax convention for a world of increasing remote work and mobility of individuals*. *World Tax Journal*, 16(2). IBFD. Disponible en <https://doi.org/10.59403/3e87wy9>
- **EY.** (2024). *Worldwide personal tax and immigration guide – April 2024 (v1)*. Ernst & Young. Recuperado de <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax/documents/ey-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide-april-2024-v1.pdf>
- **Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N 970.** (2006).
- **Faral, M., & Pintos, G.** (1988). *Tratados tributarios*. En *Administración, política y enfoques cooperativos entre las administraciones tributarias para desestimar la elusión y evasión* (pp. 55-137). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); Dirección General Impositiva de Uruguay. Disponible en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/1122>
- **Gildemeister Ruiz-Huidobro, A.** (2000). *La revolución del comercio electrónico y la tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional*. *THĒMIS-Revista de Derecho*, (41), 55-71. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11652>

- **García, R.** (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria. (pp. 35-40).
- **Jarach, D.** (1971). *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo* (2ª ed.). Abeledo-Perrot. (pp 203-209)
- **OECD.** (2022). *CRS implementation and assistance: Tax residency rules in 81 jurisdictions*. Organisation for Economic Co-operation and Development. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>
- **OCDE.** (2016). *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- **OCDE.** (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (versión abreviada, 21 de noviembre). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Disponible en https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/765324dd-es.pdf
- **OCDE.** (2019). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy – Policy note*. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps>
- **OCDE.** (2024). *Migration Policy Debates No. 35: Tax relief programmes for foreign migrants and returning nationals*. OCDE. Disponible en <https://www.oecd.org/migration>
- **OCDE** (n.d.). *Construyendo cimientos fiscales sólidos para mejorar la movilización de recursos internos en Perú* [PDF]. Disponible en <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-and-development/construyendo-cimientos-fiscales-solidos-para-mejorar-la-movilizacion-de-recursos-internos-en-peru.pdf>
- **Pedraza Mac Lean, L., & Ramos Fernández, G.** (2009). *Apuntes sobre la progresividad del impuesto a la renta en el Perú: ¿De dónde venimos y hacia dónde vamos?* *IUS ET VERITAS*, 19(39), 254-275. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12179>

- **PricewaterhouseCoopers (PwC).** (2024). *Tax summaries: Worldwide tax summaries*. PricewaterhouseCoopers. Recuperado el [fecha de consulta] de <https://taxsummaries.pwc.com/>
- **Meza, R y Barrera, A** (2016). *Introducción a la fiscalidad internacional* (pp 34-54).
- **Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J.** (2021). *Derecho tributario peruano* (2ª ed., 2023, Vols. 1-2). Editorial Palestra.
- **Secretaría de la Receita Federal.** (2002). *Instrucción Normativa SRF No 208/2002*. Disponible en <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-impuesto-de-renda/preenchimento/dsdp/nao-residente>
- **Uruguay.** (2020). *Ley 19.904 de 18 de septiembre de 2020*. Disponible en <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/19904-2020>
- **Von Brocke, K.** (2024). *Germany - Change of residence of individual – Deferral of exit taxation (Case I R 35/20, 6 September 2023)*. IBFD. Disponible en https://research.ibfd.org/collections/ddtc/pdf/ddtc_de_2023-09-06_1.pdf

9. ANEXOS

Anexo 1: Reglas de determinación de la residencia Fiscal y de la Fuente de la renta laboral en una muestra de 21 países

- 1. Argentina:** Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Entre los residentes fiscales se encuentran los siguientes:

- Nacionales argentinos que residen en Argentina.
- Nacionales argentinos que trabajen en el exterior durante los primeros 13 meses de residencia en el exterior (la condición de residente fiscal se pierde a partir del primer día del mes 14 o cuando hayan obtenido la residencia permanente con fines migratorios en un país extranjero, lo que ocurra primero).
- Extranjeros asignados a trabajar en Argentina por más de 5 años.
- Extranjeros que residen en Argentina (por causas distintas al trabajo) por más de 12 meses, a partir del 13° mes de presencia en Argentina.

- 2. Australia:** Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

En general, un residente se define como una persona que reside en Australia según el sentido corriente de la palabra, e incluye una persona que cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- Está domiciliado en Australia, a menos que la autoridad fiscal vea que el lugar de residencia permanente de la persona se encuentra fuera Australia.
- Él o ella está realmente presente en Australia de forma continua o intermitente durante más de la mitad del año fiscal (al menos 183 días), a menos que la autoridad competente esté convencida de que el lugar de residencia habitual de la

persona es fuera de Australia y que la persona no tiene la intención de residir en Australia.

- Es un miembro activo de un plan de jubilación del Commonwealth.

3. Austria: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre determinadas rentas de fuente local.

Por lo general, las personas naturales se consideran residentes habituales si:

- Tienen una residencia disponible para su uso en Austria, o
- Si viven en Austria durante más de seis meses.

La nacionalidad no es en sí misma un criterio para determinar la residencia o la obligación fiscal; sin embargo, puede servir como indicador de residencia en casos de duda.

4. Bélgica: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Los residentes son personas físicas domiciliadas en Bélgica. El estado de residencia se determina sobre la base de los hechos y circunstancias. Son posibles las siguientes presunciones:

- Existe una presunción refutable de que los individuos inscritos en el Registro Nacional de la Población residen en Bélgica a efectos fiscales.
- Para personas casadas (o individuos oficialmente en "cohabitación"), existe una presunción irrefutable de que el domicilio fiscal es el lugar donde el cónyuge o pareja y los hijos a su cargo viven.

5. Bolivia (*): Bolivia grava a las personas solo sobre sus rentas de fuente boliviana, independientemente de su nacionalidad/residencia. En este sentido, se consideran rentas de fuente boliviana las rentas derivadas de bienes/activos situados o utilizados

económicamente en el territorio boliviano y la realización de cualquier actividad realizada en el país. No se imponen impuestos bolivianos a las rentas de origen extranjero obtenidos por las personas naturales.

- 6. Brasil:** Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local. La fuente de la renta se determina por el lugar donde se encuentre el pagador de la renta, independientemente del lugar donde se realice el trabajo.

Las siguientes personas se consideran residentes para efectos fiscales:

- Ciudadanos brasileños que residen en Brasil.
- Residentes brasileños que viven en el exterior durante los primeros 12 meses posteriores a su salida (en los casos en que no se presenta un proceso de salida).
- Extranjeros naturalizados que residen en Brasil.
- Extranjeros con visas permanentes y visas de trabajo temporales en virtud de un contrato de trabajo con una entidad brasileña, a partir de la fecha de ingreso a Brasil con dichas visas.
- Personas que ingresan a Brasil con una visa temporal para trabajar como médico bajo el programa 'Mais Médicos' en la fecha de llegada.
- Extranjeros con visas temporales sin contrato de trabajo con una entidad brasileña, después de completar 183 días de presencia física efectiva en Brasil (consecutivos o no) dentro de un período de 12 meses.
- Los nacionales de los Estados del Mercosur (Argentina, Paraguay y Uruguay), así como de Bolivia, Chile, Colombia y Perú, que soliciten la residencia temporaria en la fecha de establecimiento de la relación laboral o en la fecha en que se logre la residencia permanente.

7. Canadá: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Para determinar la residencia de una persona, se deben considerar todos los hechos relevantes. Los vínculos residenciales de particular importancia incluyen:

- El mantenimiento de un lugar de vivienda disponible para ser ocupado por la persona y la residencia del cónyuge y las personas a cargo de la persona. Normalmente, se considera que las personas son residentes cuando mantienen una residencia fija para ellos y sus familias.
- Los factores secundarios incluyen los lazos sociales y comerciales y la propiedad personal, como la membresía en clubes y organizaciones religiosas, las licencias de conducir, el registro de vehículos y la cobertura de seguro médico.

8. Chile: El concepto de domicilio y residencia fiscales son distintos. El domicilio se define como la presencia física con la intención de permanecer en el país; en cambio, la residencia se refiere meramente a presencia física.

Los domiciliados o residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial (sin embargo, durante sus tres primeros años de residencia en el país, los extranjeros están sujetos a impuestos únicamente sobre los ingresos de fuente chilena); mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Es residente fiscal, la persona con presencia en Chile por un período o períodos que en total exceda los 183 días dentro de cualquier período de 12 meses.

"Domicilio" se define como la residencia en un lugar con la intención de permanecer allí. La intención se prueba a través de hechos y circunstancias, como el empleo dentro del país. Según los criterios de la autoridad fiscal, el elemento más importante para definir el domicilio es el lugar donde la persona realiza la actividad económica principal que más ingresos le genera y donde se localizan los intereses principales o las principales actividades empresariales. En algunos casos, también se podrían considerar otros aspectos, como el traslado de la familia al país.

9. China: Similar a Chile, los conceptos de residencia y domicilio son distintos. Mientras que el concepto de domicilio depende de los vínculos del individuo con el país, el concepto de residencia depende de la presencia física. Los domiciliados y residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

A partir del 1 de enero de 2019, los residentes fiscales chinos incluyen a las siguientes personas:

- Personas que tienen su domicilio en China (aquellas que residen habitualmente en China debido a su estado de residencia legal, familiares o vínculos económicos en China).
- Personas que no tienen su domicilio en China, pero residen en China durante 183 días o más en un año fiscal. (Cabe señalar el cambio legislativo redujo los días de presencia de 365 días a 183 días).

En el caso de las rentas laborales, los no domiciliados pero residentes fiscales chinos por no más de seis años consecutivos están sujetos al impuesto sobre su renta generada por servicios prestados en China y por las rentas por servicios prestados fuera de China, pero pagados o asumidos por el empleador en China.

Por el contrario, los no domiciliados pero residentes fiscales chinos por más de seis años consecutivos y que no se hayan ausentado de China durante más de 30 días consecutivos en cualquiera de los seis años consecutivos están sujetos a impuestos sobre sus rentas mundiales, independientemente del modo de pago y lugar de pago.

10. Colombia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Se considera que una persona reside fiscalmente en Colombia si:

- Permanece en el país (de manera continua o no) por un periodo de 183 días dentro de un periodo de 365 días consecutivos. Si el periodo termina en el segundo año, la persona se considera residente en el segundo año.

Si la persona es de nacionalidad colombiana, será residente fiscal si se encuentra dentro de alguno de los siguientes escenarios (independientemente del periodo de permanencia en Colombia):

- El cónyuge o las personas a su cargo permanecen en el país durante 183 días (continuos o no) dentro de un período de 365 días consecutivos.
- El 50% o más de las rentas de una persona provienen directa o indirectamente de Colombia.
- El 50% o más de los bienes/activos de una persona se administran en Colombia.
- El 50% o más de los activos de una persona están "físicamente" ubicados en Colombia.
- La autoridad fiscal (DIAN) solicita constancia de residencia fiscal en otro país y dicha constancia no es entregada a la DIAN.
- La persona tiene residencia fiscal en un lugar considerado paraíso fiscal por el gobierno colombiano.

Sin embargo, una persona no será residente en Colombia en ninguno de los escenarios anteriores si el 50% o más de sus rentas anuales se han originado en el lugar donde está domiciliado o si el 50% o más de sus activos se encuentran en el lugar donde está domiciliado.

11. Croacia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Los contribuyentes se consideran residentes fiscales cuando:

- Tienen bienes inmuebles de su propiedad o a su disposición durante un período ininterrumpido de al menos 183 días en uno o dos años calendarios en Croacia (la estancia en el inmueble no es un factor determinante), o

- Están físicamente presentes en Croacia durante al menos 183 días en uno o dos años calendarios. Las interrupciones breves de la estancia, de hasta un año, no son decisivas.

Una persona que es soltera y tiene residencia permanente (un inmueble de su propiedad o a su disposición) en Croacia y el extranjero, se considera que tiene residencia permanente en el país desde el que viaja principalmente a su lugar de trabajo. Para una persona que tiene familia, la ley local croata estipula que él o ella tiene residencia permanente en el país donde su familia tiene residencia permanente.

12. Ecuador: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Las personas naturales se consideran residentes para efectos fiscales si:

- Su estancia en Ecuador supera los 183 días, consecutivos o no consecutivos, dentro de un año calendario, o
- Su estancia supera los 183 días dentro de un período de 12 meses en dos años calendario consecutivos, a menos que acrediten su residencia fiscal durante dicho periodo y que su núcleo principal de actividades o intereses económicos se encuentre en otra jurisdicción, o
- Su núcleo principal de actividades o intereses económicos se encuentra en el Ecuador (se presume que, si la persona es propietaria directa o indirecta de activos ubicados en el Ecuador por un valor superior a 1 millón de dólares y ha sido residente fiscal del Ecuador, con nacionalidad ecuatoriana o residencia permanente o ha desempeñado actividades como representante legal), o
- No han permanecido en ningún otro país o jurisdicción durante más de 183 días naturales, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal.

13. Estonia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Se considera que las personas son residentes de Estonia si:

- Tienen un lugar de residencia permanente en Estonia, o
- Su estancia en Estonia durante un período de 12 meses supera los 183 días, o
- Si son funcionarios públicos estonios enviados al extranjero en misión.

14. Finlandia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial (sin embargo, el salario generado en el extranjero está exento de impuestos si un residente finlandés trabaja en el extranjero de forma ininterrumpida durante al menos seis meses y cumple con ciertos otros requisitos); mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Son residentes fiscales en Finlandia las personas naturales que:

- Tienen su residencia permanente o habitual en Finlandia, o
- Si están presentes en Finlandia durante un periodo continuo de más de 6 meses (una ausencia temporal rompe la continuidad de la estancia para este fin).
- A pesar de haberse trasladado desde Finlandia al exterior, se considera que los nacionales finlandeses residen en Finlandia durante 3 años calendario completos después de haber abandonado el país, a menos que demuestren que no han tenido vínculos esenciales con el país en el ejercicio fiscal en cuestión.

15. Francia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Se considera que una persona es residente fiscal en Francia si se cumple al menos uno de los siguientes criterios:

- La residencia habitual de la persona o de la familia se encuentra en Francia, o Francia es el lugar principal de residencia.
- Las actividades profesionales se llevan a cabo en Francia. (Notar que los directivos de una sociedad cuyo domicilio social es en Francia y cuyo volumen de negocios supera los 250 millones de euros ejercen su actividad profesional principalmente en Francia, a menos que demuestren lo contrario).
- Francia es el centro de los intereses económicos.

16. Alemania: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Por lo general, se considera que las personas son residentes:

- Si tienen una vivienda en Alemania que utilizan, o que al menos está disponible para ellos (independientemente si está alquilada o en propiedad, incluso una habitación en la casa de un amigo podría ser suficiente si siempre es accesible), o
- Si tienen una residencia habitual en Alemania. Esto se puede suponer si la persona está físicamente presente en Alemania durante más de 6 meses en un año calendario, o durante un periodo consecutivo de 6 meses a lo largo de un año.

17. Grecia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Las personas naturales se consideran residentes fiscales griegos si cumplen alguna de las condiciones especificadas, que incluyen, entre otras, lo siguiente:

- Su centro de interés vital está en Grecia (es decir, su domicilio). Los elementos que podrían ser considerados por las autoridades griegas para establecer el centro de interés vital son:
 - La propiedad de activos en Grecia.

- Ciudadanía.
 - Alta a la seguridad social, ya sea obligatoria o voluntaria.
 - Escuelas de los hijos.
 - País donde reside la familia.
 - País donde la familia suele pasar las vacaciones.
- Su residencia habitual está en Grecia (se considera que la residencia habitual está en Grecia si la persona pasa más de 183 días en Grecia en cualquier período de 12 meses).

18. Italia: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

El Decreto Legislativo N° 209 de diciembre 2023, titulado «Implementación de la Reforma Tributaria en materia de Fiscalidad Internacional», introdujo cambios significativos en los criterios de conexión para determinar la residencia fiscal de las personas naturales.

De acuerdo con Código Tributario italiano, una persona natural se considera residente fiscal si, durante la mayor parte del año fiscal (es decir, durante más de 183 días):

- La persona está físicamente presente en el territorio italiano, o
- La persona tiene una "residencia" en Italia (residencia habitual), o
- La persona tiene un "domicilio" en Italia (centro principal de intereses sociales, por ejemplo, la familia).
- La persona está inscrita en la Oficina de Registros de la Población Residente en Italia (*Anagrafe Popolazione Residente*), salvo que pruebe no ser residente.

Además, se consideran residentes fiscales en Italia a los ciudadanos italianos que trasladan su residencia por motivos fiscales a países considerados paraísos fiscales, a menos que aporten pruebas específicas de su condición de no residentes (de acuerdo con las disposiciones antiabuso en dicho país).

Los recientes cambios en los criterios para la determinación de la residencia fiscal otorgan relevancia exclusiva al "lugar donde, principalmente, se desarrollen las relaciones personales y familiares de la persona", por lo tanto, estableciendo una clara jerarquía entre los criterios de vinculación, privilegiando las relaciones personales y familiares sobre los intereses económicos y laborales.

19. Mexico: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Son consideradas residentes fiscales en México:

- Las personas que establezcan su hogar en México. Si las personas también tienen una casa en otro país, se consideran residentes de México si su centro de intereses vitales se encuentra en México. El centro de intereses vitales de un individuo está ubicado en México si:
 - Más del 50% de los ingresos de la persona en un año calendario se derivan de fuentes mexicanas, o
 - El centro de las actividades profesionales del individuo se encuentra en México.

A partir de 2022, las personas naturales, independientemente de su nacionalidad, que rompan los lazos de residencia con México deben demostrar que se convertirán en residentes fiscales en la jurisdicción a la que se mudan.

20. Portugal: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local. La renta de fuente portuguesa incluye no solo la remuneración vinculada a la actividad realizada en Portugal, sino también la remuneración que es pagada/soportada por una empresa o establecimiento permanente (EP) portugués.

Se considera que una persona natural es residente fiscal en Portugal si cumple alguna de las siguientes condiciones:

- Pasa más de 183 días, consecutivos o no, en Portugal en cualquier período de 12 meses que comience o finalice en el año fiscal de que se trate.
- Independientemente de haber pasado menos de 183 días en Portugal, mantiene una residencia (es decir, una residencia habitual) en Portugal durante cualquier día del período mencionado anteriormente, con la intención de utilizarla y mantenerla como residencia principal.

21. España: Los residentes fiscales están sujetos a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes fiscales solo están sujetos a impuestos sobre las rentas de fuente local.

Las personas naturales son residentes fiscales en España si cumplen al menos uno de los siguientes criterios:

- Pasar más de 183 días en España durante un año calendario. Para determinar el periodo de estancia se incluyen en el cómputo las ausencias temporales, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país.
- Tener a España como base o centro principal de actividades o intereses económicos. Se presume, salvo prueba en contrario, que el lugar de residencia habitual de un contribuyente es España cuando, en base a los criterios anteriores, el cónyuge (no separado legalmente) y los hijos menores de edad a cargo residan permanentemente en España.

(EY, 2024; PricewaterhouseCoopers [PwC], 2024).

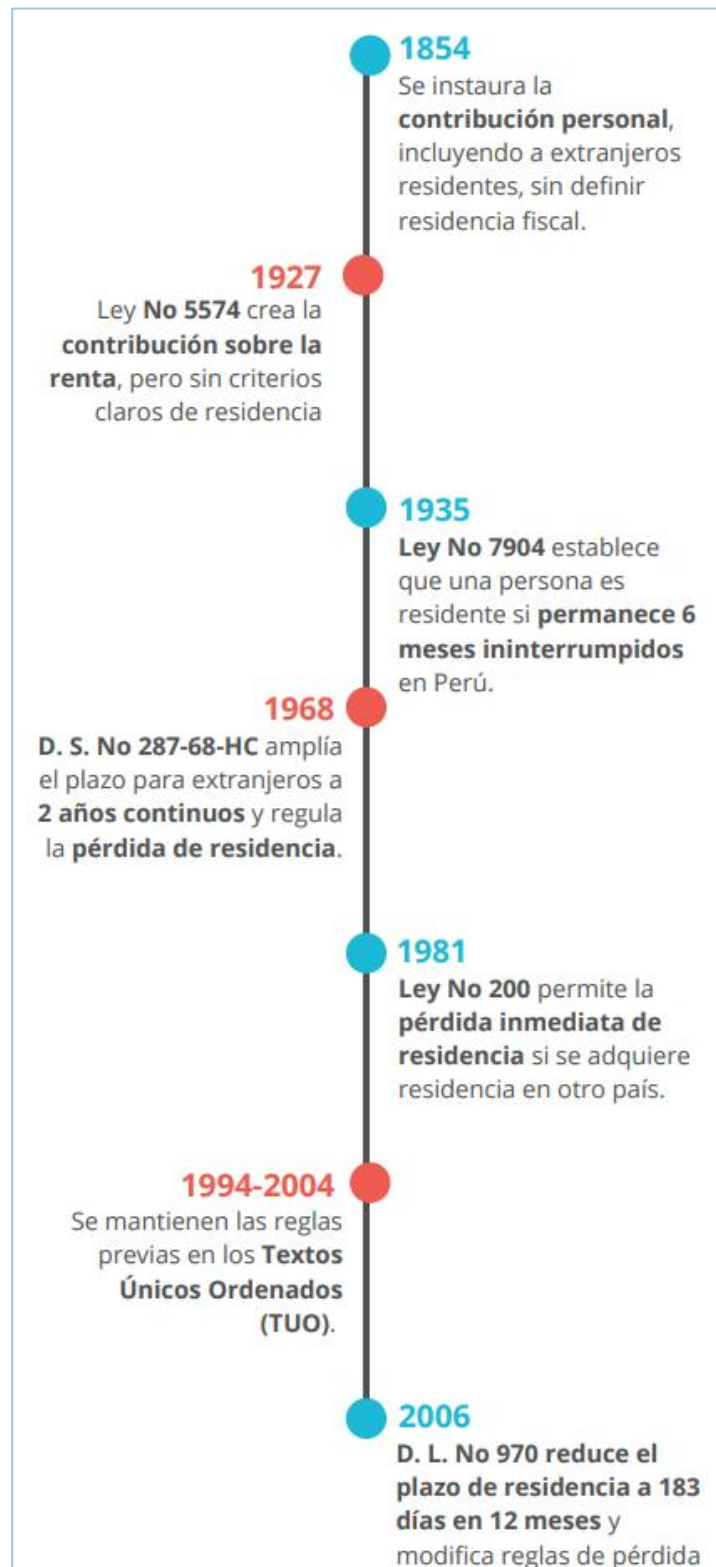
Anexo 2: Resumen de la aplicación de reglas de residencia fiscal y de fuente de la renta laboral en una muestra de 21 países

Países	Reglas para determinación de la Residencia Fiscal				Fuente de las rentas laborales		
	Permanencia de 183 días (con efecto diferido)	Permanencia de 183 días (con efecto inmediato)	Por vivienda permanente y/o centro de intereses vitales	Por ingreso con visa o contrato de trabajo	Lugar de prestación de servicios	Lugar del pagador	Lugar de utilización económica
Perú	x				x		
Argentina				x	x		
Australia		x	x		x		
Austria		x	x		x		
Bélgica			x		x		
Brasil		x		x		x	
Bolivia	NA	NA	NA	NA	x		
Canadá			x		x		
Chile		x	x	x	x		
China		x	x		x		
Colombia		x	x(1)		x		
Croacia		x	x		x		
Ecuador		x	x		x		
Estonia		x	x		x		
Finlandia		x	x		x		
Francia			x		x		
Alemania		x	x		x		
Grecia		x	x		x		
Italia		x	x		x		
México					x		
Portugal		x	x		x	x(2)	
España		x	x		x		

(1) Requisito aplicable solo para nacionales colombianos.

(2) Se considera renta laboral de fuente portuguesa a la vinculada a servicios prestados desde Portugal pero también a las rentas pagadas por una entidad portuguesa.

Anexo 3: Resumen de la evolución del concepto de la residencia fiscal en Perú



10. NOTA BIBLIOGRÁFICA DE LA AUTORA

Andrea Roxana Phillips Lescano es bachiller en Derecho por la Universidad del Pacífico (Perú) y especialista en temas de movilidad internacional, tributación laboral y compensaciones. Actualmente, se desempeña como Gerente en Ernst & Young (EY) Perú, donde asesora a grandes compañías de los sectores financiero, minero, energético y automotriz en el cumplimiento de sus obligaciones tributario-laborales, incluyendo la estructuración de esquemas remunerativos, análisis de impacto fiscal de la movilidad internacional y aplicación de convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal y en seguridad social.

Dominando el español e inglés a nivel avanzado, y con conocimientos intermedios de francés, Andrea se especializa en la intersección entre la tributación, lo laboral y la movilidad internacional, adaptando estrategias fiscales a los cambios en la regulación local e internacional y a las necesidades de empresas con personal en operaciones transfronterizas.