

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

TESIS:

INCIDENCIA DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ

Para optar el Grado Académico de

MAESTRO EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

Presentada por:

Bachiller: LUIS FERNANDO QUISPE SALDAÑA

Asesor:

Dr. LENNIN RODRÍGUEZ CASTILLO

Cajamarca, Perú

2022

COPYRIGHT © 2022 by
LUIS FERNANDO QUISPE SALDAÑA
Todos los derechos reservados

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

TESIS APROBADA:

INCIDENCIA DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ

Para optar el Grado Académico de

MAESTRO EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

Presentada por:

Bachiller: LUIS FERNANDO QUISPE SALDAÑA

JURADO EVALUADOR

Dr. Lennin Rodríguez Castillo
Asesor

Dr. Juan Jose Julio Vera Abanto
Jurado Evaluador

Dr. Norberto Barboza Calderón
Jurado Evaluador

M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador

Cajamarca, Perú

2022



Universidad Nacional de Cajamarca
LICENCIADA CON RESOLUCIÓN DE CONSEJO DIRECTIVO N° 030-2018-SUNEDU/CD
Escuela de Posgrado
CAJAMARCA - PERU



PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CIENCIAS

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

Siendo las *10:00* horas, del día 30 de junio de dos mil veintidos, reunidos en el Auditorio de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, el Jurado Evaluador presidido por el **Dr. JUAN JOSE JULIO VERA ABANTO**, **Dr. NORBERTO BARBOZA CALDERON**, **M.Cs. DANIEL SECLÉN CONTRERAS**, y en calidad de Asesor el **Dr. LENNIN RODRIGUEZ CASTILLO** Actuando de conformidad con el Reglamento Interno y el Reglamento de Tesis de Maestría de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, se dio inicio a la Sustentación de la Tesis titulada: **“INCIDENCIA DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ”**; presentado por el **Bachiller en Contabilidad. LUIS FERNANDO QUISPE SALDAÑA**.

Realizada la exposición de la Tesis y absueltas las preguntas formuladas por el Jurado Evaluador, y luego de la deliberación, se acordó... *APROBAR* con la calificación de *dieciocho (18) EXCERENTE*... la mencionada Tesis; en tal virtud, el **Bachiller en Contabilidad. LUIS FERNANDO QUISPE SALDAÑA**, está apto para recibir en ceremonia especial el Diploma que lo acredita como **MAESTRO EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas Contables Administrativas, con Mención en **TRIBUTACIÓN**.

Siendo las *11:00* horas del mismo día, se dio por concluido el acto.


.....
Dr. Lennin Rodríguez Castillo
Asesor


.....
Dr. Juan José Julio Vera Abanto
Jurado Evaluador


.....
Dr. Norberto Barboza Calderón
Jurado Evaluador


.....
M.Cs. Daniel Seclén Contreras
Jurado Evaluador

DEDICATORIA

A mis padres y hermanos por su paciencia, comprensión y solidaridad con este proyecto, por el tiempo que me han concedido compartiendo una vida feliz y el apoyo vital que sin el cual no tendría la fuerza y energía que me anima a crecer como persona y como profesional. Sin su apoyo este trabajo nunca se habría escrito y por eso este trabajo es también el suyo.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, a Dios por bendecirme con la vida y darme fuerzas para continuar en este proceso de obtener uno de los anhelos más deseados en mi vida.

En segundo lugar, a mis padres y hermanos, por el gran apoyo moral y humano, necesarios en los momentos difíciles de mi vida y profesión.

A mis asesor Lennin Rodríguez Castillo por su orientación y atención a mis consultas, especialmente por confiar en mí.

A la Universidad Nacional de Cajamarca, mi alma mater, porque me acogió en sus aulas desde el pre grado hasta esta etapa de mi educación y contribuyó directamente a mi formación profesional.

El autor

Algunas personas quieren que algo ocurra, otras sueñan con que pasará, otras hacen que suceda.

- Michael Jordan.

INDICE GENERAL

AGRADECIMIENTO	vi
LISTA DE ABREVIATURAS	x
RESUMEN	xi
ABSTRACT	xii
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema	1
1.1.1. Contextualización	1
1.1.2. Descripción del Problema	2
1.1.3. Formulación del problema	3
1.2. Justificación de la investigación	4
1.2.1. Justificación científica	4
1.2.2. Justificación técnica – práctica	4
1.2.3. Justificación institucional y personal	5
1.3. Delimitación de la investigación	5
1.3.1. Delimitación teórica	5
1.3.2. Delimitación espacial y temporal	5
1.4. Limitaciones	6
1.5. Objetivos	6
1.5.1. Objetivo General	6
1.5.2. Objetivos específicos	6
CAPITULO II. MARCO TEÓRICO	7
2.1. Marco Legal	7
2.2. Antecedentes de la Investigación	13
2.2.1. Antecedentes Internacionales	13
2.2.2. A nivel nacional	14
2.2.3. A nivel local	15
2.3. Marco Doctrinal	15
2.4. Marco conceptual	19
2.4.1. Criterios de Vinculación	19
2.4.2. Doble Imposición	25
2.4.3. Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición	32
2.4.4. Renta de Fuente Extranjera en la Ley Peruana	34
2.4.5. Métodos para evitar la doble imposición en nuestra legislación	37
2.4.6. Medidas para evitar la doble imposición adoptadas por el Perú	43

2.5. Definición de términos básicos	51
CAPITULO III. PLANTEAMIENTO DE LAS HIPÓTESIS Y VARIABLES	53
3.1. Hipótesis	53
3.1.1. Hipótesis general	53
3.1.2. Hipótesis específicas.....	53
3.2. Variables	53
3.3. Operacionalización los Componentes de la Hipótesis	54
CAPÍTULO IV. MARCO METODOLÓGICO.....	55
4.1. Ubicación geográfica (de acuerdo con la naturaleza de la investigación) ...	55
4.2. Diseño de la investigación.....	55
4.3. Métodos de investigación	55
4.4. Población, muestras, unidades de análisis y observación	56
4.4.1. Población y Muestra Para Entrevistas:.....	56
4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información.....	57
4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información.....	57
4.7. Equipos, materiales, insumos, etc.	58
4.8. Matriz de consistencia metodológica	59
CAPÍTULO V. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	61
5.1. Presentación de resultados	61
5.1.1. Análisis de entrevistas	61
5.2. Analisis, interpretación y discusión de resultados.....	70
5.2.1. Analisis normativo del Objetivo 1	70
5.2.2. Analisis normativo del Objetivo 2	71
5.2.3. Discusión de Resultados	72
5.3. Contrastación de hipótesis	76
CONCLUSIONES	83
RECOMENDACIONES.....	85
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86
ANEXOS.....	91

LISTA DE ABREVIATURAS

CAN	: Comunidad Andina de Naciones
CDI	: Convenio para Evitar la Doble Imposición
EP	: Establecimiento Permanente
IR	: Impuesto a la Renta
LIR	: Ley del Impuesto a la Renta
OCDE	: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	: Organización de las Naciones Unidas
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

RESUMEN

La presente investigación titulada *Incidencia de los Criterios de Vinculación para evitar la Doble Imposición Tributaria en el Perú* ha sido desarrollada y fundamentada en la base a la experiencia profesional, analizando las controversias y consecuencias que pueden surgir en la aplicación los Criterios de Vinculación adoptados en nuestra normativa y en los Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria suscritos por por el Perú. Los métodos utilizados fueron analítico- sintético, explicativo e histórico, el tipo de investigación fue aplicada a nivel observacional, transversal y descriptiva analizando las variables Criterios de Vinculación y Doble Imposición Tributaria en una muestra de 05 profesionales especialistas en normativa nacional e internacional a los cuales se les aplicó una entrevista. El resultado de este estudio se obtuvo que la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación, tanto personales o subjetivos como reales u objetivos; y en los convenios firmados no evitan del todo la doble imposición tributaria en el Perú tomando en cuenta las medidas y los métodos para evitar la doble imposición en la normativa y la legislación existente, concluyéndose que existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú y del mismo modo se deduce que las medidas multilaterales son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

Palabras Clave: Criterios de vinculación, doble imposición tributaria, convenios, medidas para evitar la doble imposición, los métodos para evitar la doble imposición.

ABSTRACT

The present investigation entitled *Incidence of the Linkage Criteria to avoid Double Taxation in Peru* has been developed and based on professional experience, analyzing the controversies and consequences that may arise in the application of the Linkage Criteria adopted in Peru. our regulations and in the Agreements to avoid Double Taxation signed by Peru. The methods used were analytical-synthetic, explanatory and historical, the type of research was applied at an observational, cross-sectional and descriptive level, analyzing the variables Binding Criteria and Double Taxation in a sample of 05 professionals specialized in national and international regulations to whom an interview was applied. The result of this study was that the incidence of the linking criteria adopted in our legislation, both personal or subjective and real or objective; and in the signed agreements they do not completely avoid double taxation in Peru, taking into account the measures and methods to avoid double taxation in the existing regulations and legislation, concluding that there are conflicts in the application of the linking criteria adopted in our legislation and in the agreements signed to avoid double taxation in Peru and in the same way it follows that multilateral measures are the most efficient that could be adopted to avoid double taxation in Peru.

Key words: Linking criteria, double taxation, agreements, measures to avoid double taxation, methods to avoid double taxation.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento del problema

1.1.1. Contextualización

Con el propósito de desarrollar operaciones comerciales internacionales, dinámicas y eficientes, los países del mundo buscan instaurar normas comunes; con el fin de implementar convenios entre Estados evitando con este hecho uno de los mayores obstáculos o limitaciones que tienen las personas naturales y empresas, para realizar actividades económicas o desarrollar inversiones en otros países distintos al de su residencia.

Nuestro país, desarrolló su sistema tributario cuando el comercio internacional no se desarrollaba sostenidamente, es así que el criterio jurisdiccional de fuente territorial, instaurado en sus inicios, estaba justificado ya que no ocasionaba problema alguno; las empresas y los individuos asumían el gravamen del impuesto dentro de las fronteras de su país de residencia.

En la tributación internacional, la problemática tiene relación con los diversos criterios de vinculación a la soberanía fiscal de los distintos países o Estados, así como a la presencia de la doble imposición, ya que las transacciones de naturaleza económica ya no son solo locales, ahora ya son entre países.

Muchos de estos países, incluido el Perú, han buscado algunas soluciones, tanto unilaterales, bilaterales y/o multilaterales; con la intención de alcanzar a un punto medio o de equilibrio, en las pretensiones recaudadoras de los distintos Estados, entendiendo que los tributos o gravámenes se vuelven un punto conveniente para la inversión o flujo de grandes capitales.

A lo largo del tiempo, con desarrollo de la economía a nivel internacional y mundial, la tributación se ha convertido en un instrumento que facilita la inversión económica en el mundo, así pues con el fin de captar inversiones del exterior, nuestro país ha suscrito algunos convenios para atenuar el problema de la doble imposición con algunos países como Canadá, Chile, Brasil, Corea, México, Portugal, Suiza y los países miembros de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia y Ecuador).

En consecuencia, para aminorar la posible sobrecarga tributaria, los Estados celebran tratados bilaterales o multilaterales y, a su vez, adoptan en su legislación medidas unilaterales para evitar la doble imposición.

El Perú no es ajeno a esta realidad y ha instaurado dentro de su legislación como criterios vinculantes, el de “domicilio” de los sujetos y el de la “fuente” territorial de la renta, es así que las personas domiciliadas en el Perú, ya sean nacionales o extranjeras, tributan por su renta de fuente mundial; y las personas no domiciliadas, sean nacionales o extranjeras, tributarán únicamente por sus rentas de fuente local. Sin embargo, las normas para establecer la renta de fuente extranjera de los domiciliados no son lo bastante neutrales ni eficaces, este suceso ocasiona la doble imposición cuando los sujetos domiciliados en el Perú desarrollan actividades económicas en el extranjero.

1.1.2. Descripción del Problema

Cada Estado ejerce su soberanía y potestad tributaria, entendiéndose como la facultad que el Estado tiene para crear sus propios tributos y exigir el cumplimiento de estos a los sujetos sometidos a sus normas tributarias. La mencionada potestad, la ejerce creando una conexión entre el hecho gravado y

el sujeto obligado a pagar el tributo, esto doctrinariamente se conoce como “Criterio de Vinculación”.

La doble imposición internacional se produce cuando cada Estado adopta diferentes criterios de vinculación o incluso los mismos, pero ideados y normados de forma distinta en su ley interna.

Por lo general los Estados imponen el criterio de “residencia” para gravar a sus nacionales y el criterio de “fuente” para gravar a los no residentes. Pero los problemas surgen cuando el legislador intenta instaurar la renta de fuente extranjera para un residente y la renta de fuente local en el caso de un sujeto no residente en ese Estado.

Con el objetivo de mitigar los inconvenientes de la doble imposición, casuados en esencia por la forma como los Estados aplican los criterios de vinculación, y para conservar, en la medida de lo posible, la neutralidad y eficiencia que debe tener todo sistema tributario, considero necesario hacer una reflexión sobre éste fenómeno y proponer algunas alternativas factibles con el fin de atenuar el problema materia de análisis en la presente investigación.

1.1.3. Formulación del problema

Pregunta General.

¿Cuál es la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?

Preguntas Auxiliares.

1. ¿Cuáles son los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?
2. ¿Cuáles son las medidas que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?

1.2. Justificación de la investigación

1.2.1. Justificación científica

El presente trabajo de investigación se justifica porque se busca conocer la problemática y a su vez las ventajas que traen consigo los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados frente a la Doble imposición tributaria pues compone un pilar básico para fomentar la inversión y el desarrollo económico de nuestro país.

1.2.2. Justificación técnica – práctica

Los resultados alcanzados en la presente investigación será aprovechados por antiguos y nuevos contribuyentes, así como a autoridades de la Administración Tributaria para el desarrollo de la inversión y economía de nuestro país, a su vez se pretende que este estudio genere un mayor conocimiento e interés de estudio de los pro y contras que surgen en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados por nuestra legislación así como los metodos actualmente utilizados para evitar la doble imposición.

1.2.3. Justificación institucional y personal

También se beneficiarán a los profesionales y alumnos del área tributaria-contable, como guía en la preparación de otros Proyectos de Investigación relacionados con el tema. De esta forma se va a aportar novedosos enfoques sobre tributación, según las normas establecidas para la sociedad de la cual formamos parte.

1.3. Delimitación de la investigación

1.3.1. Delimitación teórica

El ámbito teórico para el presente trabajo de investigación, se delimita en el estudio de los distintos criterios de vinculación vigentes que se utilizan en la normatividad peruana y en los convenios para evitar la doble imposición y a su vez el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales por parte de los contribuyentes.

1.3.2. Delimitación espacial y temporal

Después de haber definido la problemática relacionada con el tema, ahora, con los objetivos metodológicos el estudio ha sido delimitado en los aspectos siguientes:

Delimitación Espacial: El territorio nacional.

Delimitación Temporal: El periodo en el cual se llevará a cabo la investigación comprende el ejercicio gravable 2020.

1.4. Limitaciones

En el desarrollo de la presente investigación se desarrollaron ciertas limitaciones como disponibilidad y la falta de profesionales conocedores del tema investigado en la localidad de Cajamarca.

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo General

Determinar la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

1.5.2. Objetivos específicos

1. Analizar los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.
2. Analizar las medidas más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Marco Legal

- **Constitución Política del Perú**

Artículo 74°.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, de forma exclusiva por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan por medio de decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales tienen la posibilidad de crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites señalados en la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos esenciales de la persona. Ningún tributo puede poseer carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no tienen la posibilidad de contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relacionadas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Artículo 75°.- El Estado sólo garantiza el pago de la deuda pública contraída por Gobiernos Constitucionales según la Constitución y la ley. Las operaciones de endeudamiento interno y externo del Estado se aprueban acorde a ley. Los municipios tienen la posibilidad de celebrar operaciones de crédito con cargo a sus recursos y bienes propios, sin solicitar autorización legal.

- **Ley N° 662 (Del 02-09-1991)**

Se debe tomar en cuenta los considerandos de la Ley de Promoción de las Inversiones Extranjeras ya que forma parte del cuerpo de leyes que están dirigidas a promover la inversión en el territorio peruano, estas mismas apuntan a que El Congreso de la República de conformidad con lo previsto en el artículo 188 de la Constitución Política del Perú, por Ley N° 25327 encargue al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de crecimiento de la inversión privada.

Que, a travez de la Resolución Legislativa N° 25312 el Congreso de la República ha ratificado el Convenio Constitutivo dela Agencia Multilateral de Garantía a las Inversiones Extranjeras (MIGA) con la intención de establecer un clima favorable a las inversiones extranjeras que favorezcan a la expansión de la economía de la libre empresa en el país.

Que, la inversión extranjera y la transferencia de tecnología son trascendentes para el dinamismo económico que se necesita el desarrollo del país como primordial complemento en la inversión nacional, de la misma forma que lo dispone el artículo 137 de la Constitución Política del Perú.

Que, el proposito del Gobierno es apartar los obstáculos y limitaciones a la inversión extranjera con el objetivo de asegurar la igualdad de derechos y obligaciones entre capitales extranjeros y nacionales.

Que, el Gobierno debe conceder un régimen de estabilidad jurídica a los inversionistas extranjeros por medio del reconocimiento de garantías que asegure la continuidad de las reglas establecidas.

- **Decreto Legislativo N° 757 (Del 08-11-1991)**

Teniendo en cuenta que, por si solos, la firma de Convenios para Evitar la Doble Tributación, son insuficientes para promover la inversión extranjera en territorio peruano, se debe mencionar que este Decreto Legislativo tiene como propósito eliminar todas los obstáculos, distorsiones legales y administrativas que dificultan el desarrollo de las actividades económicas y limitan la libre iniciativa privada, disminuyendo competitividad a las empresas privadas, lo que es fundamental para una exitosa inclusión en el mercado internacional.

- **Decreto Supremo No. 162-92-EF (Del 12-10-1992)**

Que los Decretos Legislativos N° 662 y 757 - Ley de Promoción de la Inversión Extranjera y Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, comprenden las disposiciones fundamentales para el incremento de la inversión privada nacional y extranjera en todos los sectores de la actividad económica.

Que entre las citadas disposiciones se ubican las respectivas al reconocimiento de los derechos de los inversionistas dentro del marco de la economía social de mercado fundamentada en la libre competencia, así como normas encaminadas a garantizar dichos derechos.

Que el artículo 38 del Decreto Legislativo N° 757 determina que los alusivos derechos y garantías sean aplicables en la misma medida a los inversores nacionales y extranjeros y a las empresas en que éstos intervengan.

Que para garantizar los derechos de los inversionistas se ha planteado un régimen de estabilidad jurídica que será plasmado a travez de la suscripción de Convenios de Estabilidad Jurídica, con el objetivbo de permitir que los inversionistas planeen sus inversiones a largo plazo.

Que los Convenios de Estabilidad Jurídica son reconocidos internacionalmente como instrumentos que promueven inversiones cuya principal cualidad es que su suscripción no conlleva a otorgar beneficios o exoneraciones tributarias ni privilegios de otra índole para los inversionistas ni para las empresas en las que éstos participan, que son aquellas que están formalmente constituidas y cumplen con el pago de sus impuestos.

Que la suscripción de dichos Convenios no resta recursos a la Caja Fiscal pues éstos se restringen a garantizar a los inversionistas y las empresas en que éstos participan que por un determinado período no se les modificará la legislación que les rige en el momento de celebración de los mismos, únicamente en lo referente a las materias para las que se otorga la estabilidad.

Que es necesario establecer las disposiciones reglamentarias necesarias para garantizar el respeto a la economía social de mercado, la libre iniciativa y las inversiones privadas, al igual que las referidas a la suscripción de los Convenios de Estabilidad Jurídica.

- **Resolución Legislativa No. 27904 (Del 05-01-2003)**

Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.

- **Resolución Legislativa No. 27905 (Del 05-01-2003)**

Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.

- **Regimen para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal, Decisión 578 de la CAN con especial referencia al modelo Peruano (Del 04-05-2004)**

Las innovaciones más significativas son las nuevas medidas y definiciones en materia de dividendos, intereses y regalías, además del procedimiento fiscal a la asistencia técnica y consultoría y a los servicios profesionales. A su vez se incorporan normas reguladoras de las empresas relacionadas o asociadas. Igualmente se establecen mecanismos de intercambio de información fiscal y la novedosa figura de la asistencia en la recaudación. En tanto se agrega una norma sui generis en materia de interpretación con la cual la Decisión será interpretada siempre con la finalidad de evitar la doble imposición y no se admitirán interpretaciones que repercutan en una evasión fiscal.

- **Resolución Suprema N° 213-2006-RE (Del 21-06-2006)**

Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta.

- **Resolución Legislativa N° 30140 (Del 26-12-2013)**

Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.

- **Resolución Legislativa N° 30141 (Del 26-12-2013)**

Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos a la Renta, y su Protocolo.

- **Resolución Legislativa N° 30143 (Del 27-12-2013)**

Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y su Protocolo.

- **Resolución Legislativa N° 30144 (Del 27-12-2013)**

Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo.

2.2. Antecedentes de la Investigación

2.2.1. Antecedentes Internacionales

- En Colombia, **Castañeda (2018)** realizó una investigación de carácter cualitativo mediante el análisis documental basado en las disposiciones normativas de la legislación interna, *titulado “Efectos de los Convenios para evitar La Doble Imposición Tributaria Internacional C.D.I en Colombia Análisis del año 2014 AL 2017”* , siendo su objetivo analizar la normatividad colombiana frente a aquellas políticas y convenios internacionales relacionados con la doble tributación internacional. Concluyendo en este estudio de investigación que La residencia fiscal es un factor esencial dado que permite a colombianos con presencia en el exterior determinar la obligación de declarar en uno o más países y el impacto en el impuesto a cancelar en Colombia cuando este posee un CDI firmado, y al no contar el país con un CDI los colombianos quedarán sometidos a la regulación interna de cada país y con la obligación de presentar Declaración de Renta Mundial en cada Estado que cumpla los criterios de residencia fiscal.
- En Ecuador, **Campos (2017)** realizó una investigación explicativa y descriptiva plasmando un análisis crítico acerca de las medidas unilaterales determinadas en la normativa tributaria ecuatoriana y los métodos empleados en su país; su investigación se titula *“El Régimen Tributario Ecuatoriano y la Doble Imposición”*, su objetivo fue analizar el régimen tributario ecuatoriano pertinente a las medidas para evitar la doble imposición y evaluar las mismas. En la presente investigación concluye que los tratados y convenios internacionales celebrados por Ecuador con diferentes países del mundo, han conseguido evitar el problema de la doble imposición, distribuir la

potestad tributaria de los Estados y advertir la evasión fiscal. La Normativa Tributaria ecuatoriana ha tenido una constante modernización con respecto a pagos al exterior, debido al inconveniente de la doble imposición causado a sus residentes, por lo que dentro de la Normativa Interna como medida unilateral coexisten dos métodos como son: el método de exención íntegra y el método de imputación íntegra la medida unilateral que utiliza Ecuador en el caso de rentas provenientes del extranjero, excepto cuando sean de paraísos fiscales, es el método de “Exención Íntegra”, siendo éste, más aconsejable que el método de exención con progresividad; debido a que el mismo da como consecuencia una renta más justa para el contribuyente; sin embargo, si la prelación del Estado es la recaudación tributaria, el método más recomendable sería el de exención con progresividad, ya que con éste la recaudación para el Estado ecuatoriano sería mucho mayor.

2.2.2. A nivel nacional

- **Hidalgo (2019)** realizó un estudio de investigación de tipo explicativo causal con un enfoque cuantitativo titulado *“La Doble Imposición Tributaria en las Inversiones Privadas provenientes de Países Sudamericanos en el Perú periodo 2016-2018”*, su muestra constó de 35 inversionistas y su objetivo fue comprobar si la doble imposición tributaria influyó en las inversiones privadas provenientes de países sudamericanos en el Perú, periodo 2016 – 2018. En una de sus conclusiones menciona que: La decisión unilateral de los países incide negativamente en el intercambio comercial de inversiones privadas provenientes de países sudamericanos en el Perú, periodo 2016 – 2018, puesto que los inversionistas optan por incursionar en mercados donde se den convenios de doble tributación favorables a sus intereses económicos.

- **Blas (2018)** realizó un estudio de investigación de carácter cualitativo mediante un análisis normativo titulado *“La Doble No Imposición en aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición”* obteniendo la siguiente conclusión: La doble no imposición acontece frecuentemente cuando el Estado que debe gravar una renta, acorde a las cláusulas de un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), no lo hace porque su legislación interna la exonera o inafecta, por otra parte, el otro Estado contratante no puede gravarla tampoco en virtud al propio convenio, permaneciendo así esa ganancia sin tributar en ningún país. Lo explicado en las líneas precedentes ha motivado el estudio de este fenómeno a fin de hallar y sugerir posibles mecanismos que eviten que, a propósito de la aplicación de un CDI, una ganancia determinada no resulte gravada por ninguno de los Estados contratantes.

2.2.3. A nivel local

A nivel local no se ha encontrado títulos o trabajos de investigación afines con la problemática relacionada a los Criterios de vinculación en los Convenios para evitar la Doble Imposición en el Perú.

2.3. Marco Doctrinal

Teoría del Establecimiento Permanente

Resulta pertinente mencionar a Margain H. (1956) quien en su publicación titulada Problemas de la Doble Tributación Internacional de la Revista del Banco Nacional de Comercio Exterior argumenta que esta teoría se ha empleado con la finalidad de

solucionar los problemas de doble imposición producidos por los impuestos llamados personales, objetivos y reales. La teoría del establecimiento permanente admite a un Estado a gravar las operaciones mercantiles de las empresas, siempre que cuenten con un establecimiento permanente ubicado en su territorio. Esta teoría preservada por los Estados de alto desarrollo industrial y exportadores de capitales, que como países acreedores, tienden a generar utilidades procedentes de su actividad mercantil y del préstamo de sus capitales en el otro país libres de impuestos en él, fundamentándose en la no residencia de los sujetos en su territorio.

Ahora bien, las empresas, debido a su superior organización y al progreso de los modernos medios de transporte, logran operar explotando mercados en distintos países, sin necesidad de contar con establecimientos permanentes en ellos, consiguiendo ganancias derivadas de la realización de negocios en fuentes de riqueza del otro país, al cual se le niega el derecho de gravar las utilidades en él obtenidas por razón de la ausencia de un establecimiento permanente del negociante.

Para este conjunto de eventos mercantiles, los partidarios de la tesis del establecimiento permanente, por virtud de una serie de excepciones, permiten para casos concretos, la teoría de la fuente. Los países deudores no deben aceptar esta solución, pues el país acreedor obtendría la declaración de una tesis general que le es favorable, por cuanto que deberá aplicarse a los ingresos gravables percibidos por las empresas, siempre que posean establecimientos permanentes en el otro país, y sólo en casos específicamente determinados se admitirá que el Estado donde se encuentre la fuente tenga derecho al gravamen.

Al proceder de esta manera se deja impedido al país de menor desarrollo económico, importador de capitales, para gravar en la fuente una multitud de casos concretos que no se pronosticaron en el tratado como excepción a la regla general e inclusive, por no

considerarse en forma expresa como situaciones gravadas en el país de la fuente, evadirán al impuesto, por virtud de la tesis del establecimiento permanente, las actividades no previsibles que empresas extranjeras, sin establecimiento permanente, pudieran realizar en el futuro.

Teoría Disidente

En este sentido el López C. (1999) presume que si al proporcionar contenido a los concepciones de doble o plurimposición, fuésemos excesivamente estrictos, ciñendo éstos solo a las situaciones en que diversos impuestos actuasen sobre un mismo hecho imponible, o sea, que la ejecución de un mismo hecho imponible diese lugar a obligaciones tributarias por dos impuestos diferentes, concluiríamos en un criterio inservible en el análisis científico de la realidad jurídico-tributaria. Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la circunstancia que estipula el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el periodo impositivo, se dan de igual manera, si el hecho imponible se mide cuantitativamente en la misma forma, en conclusión, si todos estos elementos y puntos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque posean una denominación diferente, en la práctica serían lo mismo. Por lo tanto no tiene sentido que un ordenamiento tributario existan dos impuestos iguales.

De esta manera el autor señala en el sentido que conforme una estricta regulación (sobre la doble tributación) consolidada constitucionalmente, prácticamente nada puede ser calificada doble tributación, salvo que dos impuestos sean exactamente idénticos. Por lo cual se considera que dicha regulación es básicamente inservible, debido a que no se concibe que el legislador se atreva a establecer dos tributos idénticos. De esta cuenta se cree que el espíritu doctrinario de la doble tributación, trasciende la identidad de las bases de recaudación de dos impuestos y busca que una misma riqueza no sea

gravada más de dos veces por uno o más poderes tributarios. Recalca que tal vez la doble imposición más grosera es la de la repartición la misma renta primero bajo la clase de renta de una sociedad mercantil y luego de renta de los accionistas de la sociedad.

En el contexto de esta teoría disidente, López finaliza diciendo que para hablar de una plurimposición en sentido estricto, no tienen que entrar en juego precisamente un mismo sujeto pasivo, pues en el caso de la distribución de dividendos una misma figura impositiva puede gravar dos veces una sola manifestación de riqueza u objeto de gravamen, la renta. De tal forma que si se toma en cuenta que el Estado tiene la potestad de fijar impuestos que graven la expresión de riqueza de acuerdo con la capacidad de pago que manifiesten los contribuyentes, se puede deducir que la imposibilidad de una doble tributación busca resguardar que la misma riqueza proveniente de una misma actividad económica sea gravada más de una vez, ya que entendiendo dicho principio desde esta perspectiva, se ofrece un panorama más justo al sujetar la doble tributación a un sentido objetivo (objeto del impuesto o riqueza gravada).

2.4. Marco conceptual

2.4.1. Criterios de Vinculación

2.4.1.1. Definición

Para que el sujeto pasivo tenga una conexión o vinculación con el Estado que exige el pago de un impuesto, es fundamental que el hecho imponible que genere esta obligación esté contenida en una norma.

El nexo entre la hipótesis de incidencia instituida en la norma y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en otras palabras, el obligado al pago del impuesto, es denominada por la doctrina como criterio de vinculación.

Al respecto García (1980) dice:

El poder fiscal no se limita por principios superiores de orden jurídico, de derecho constitucional, internacional ni por principios éticos, en cambio, el Estado, principalmente acoge los criterios de vinculación con el fin de establecer el ámbito de aplicación de los impuestos; estos criterios se encuentran fundados en su interés político económico, indistintamente de los ideales de justicia que la actividad legislativa debe siempre inspirar.(p.35)

Entiende así el autor que los Estados poseen libertad plena para establecer el criterio que más les ajuste o convenga, el legislador puede adoptar cualquier criterio de vinculación según considere más oportuno, a su vez, un mismo tributo también pueden establecer dos o más casos de vinculación.

En ese sentido, se puede afirmar que los Criterios de Vinculación no son excluyentes entre sí, por el contrario, los Estados los combinan y adecúan según sus conveniencias y/o necesidades.

Así pues Jarach (1971) afirma :

Pueden optar cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según considere más oportuno. Para un mismo tributo a su vez pueden escoger dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, la nacionalidad, el domicilio o la situación del objeto material del hecho imponible, produciéndose así una mezcla de momentos de vinculación objetivos y subjetivos. (p.208)

2.4.1.2. Clasificación

Varios Estados pueden pretender gravar la misma renta debido a la aplicación de estos criterios, por lo que es significativo determinar cuál es el país en el que un sujeto está obligado a contribuir con el impuesto. En ese sentido Reig (2006) afirma:

Las legislaciones se ubican de distintas maneras al elegir el momento de vinculación, y así los criterios a utilizar suelen ser el del domicilio, residencia o nacionalidad del sujeto generador de la renta, denominado también principio de universalidad, de renta mundial o global, y el de ubicación geográfica o territorial de la fuente de donde proviene, o del país de origen, sin importar el lugar de celebración de los contratos. (p.91)

Es preciso mencionar que tanto los criterios personales y reales tiene su fundamento en el principio de territorialidad, Como lo afirma Gildemeister (1995): “El criterio de territorialidad comprenderá la totalidad de los residentes y de los no residentes. Esto es debido a que existirán rentas de residentes cuyo origen no sea el territorio español”. (p.36)

El autor desarrolla el concepto de “obligación de contribuir” de acuerdo a los criterios de conexión establecidos en la legislación española, pues establece una “obligación personal” a través del criterio de residencia, pues todo español se encuentra ilimitado y universalmente obligado a contribuir por sus rentas de fuente mundial. Por otra parte la “obligación real” a través del criterio de territorialidad el cual corresponde a la imposición limitada o parcial de los no residentes del Estado español quienes tributan solo por sus rentas de fuente local.

A. Personales o subjetivos

Están dados cuando un determinado hecho económico está o no gravado en el país atendiendo circunstancias personales de quien participa en él, de manera que la característica personal del perceptor de la renta, es la que determinará que el genere o no impuesto en un Estado; estas cualidades personales resultan ser relevantes, en el caso de personas físicas la nacionalidad o el domicilio; y en el caso de sociedades, el lugar de constitución o la sede efectiva.

- **Nacionalidad o ciudadanía**

En este criterio un Estado pretende y exige el pago del impuesto a todos sus nacionales, independientemente del lugar en que residan o del país en que esté ubicada la fuente de renta. En principio, únicamente se puede aplicar a personas físicas y, además, por su rápido cambio, pérdida o adquisición debido a sangre, nacimiento, matrimonio, etcétera; pueden presentarse problemas entre dos o más nacionalidades, dificultando así su administración.

- **Residencia o domicilio**

Debe entenderse como domicilio al lugar de residencia habitual dentro de un determinado territorio; en consecuencia, si el sujeto pasivo del impuesto habita en el exterior se suprime la posibilidad fiscal de exigirle el pago de la prestación tributaria, quedando limitada a las rentas de fuente nacional.

Respecto a la fiscalización, este criterio es eficaz determinando a los obligados por parte del Estado. Pero al igual que en el caso de múltiples nacionalidades, una persona puede tener varios domicilios, generándose éste inconveniente.

Normalmente el contribuyente que reside en un Estado está afecto a tributos sobre sus rentas de fuente mundial. Por su parte en las personas jurídicas, el criterio para determinar su residencia no solamente supone o considera el lugar de constitución, sino que también pueden adoptar criterios menos formales como el lugar de dirección del negocio o el lugar donde se realizan las actividades empresariales o donde se toman las decisiones, estos también pueden ser considerados como el lugar de residencia.

B. Reales u objetivos

En este grupo de criterios se encuentra enmarcado el criterio de la fuente territorial o llamado también de la fuente productora.

Este criterio busca gravar el capital por la ubicación física que él tenga, conjuntamente con la renta procedente u originada por fuentes ubicadas dentro del territorio del país que utiliza la ley, sea cual fuere la ciudadanía, nacionalidad, lugar o domicilio de residencia del titular de esa renta, así como del sujeto pasivo del impuesto.

Es decir, este criterio se fundamenta en la aplicación de gravamen a los residentes y a los no residentes que generan rentas de fuente ubicadas dentro de un país, en consecuencia, mediante este criterio se vinculan hechos económicos con el territorio, para efecto de gravar a las rentas obtenidas de los mismos.

En la aplicación de criterio de conexión territorial, la obligación tributaria es limitada o parcial; dicho de otra forma, sólo se tributará por la renta producida en la fuente, en un determinado territorio, por lo que, no se podrá evaluar apropiadamente la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo. En ese sentido Gildemeist (2000) menciona:

Un Estado tiene el poder de gravar los hechos imposables acaecidos en otro Estado siempre que exista un criterio de conexión con el primer Estado, como el de territorialidad, residencia, inclusive el de nacionalidad. Asimismo, un Estado, puede gravar los hechos imposables acontecidos en su territorio pese a que el sujeto pasivo resida en el extranjero. (p.35).

Por su parte Xavier (2005) explica que :

En el impuesto a la renta, el elemento de vínculo esencial es el lugar o escenario de la fuente de las rentas, cuya noción clásica es conocida como fuente de su producción, fuente objetiva o fuente económica, esta fuente corresponde al capital que es de donde procede la renta tributada, en consecuencia se entiende como fuente también al lugar donde es realizada la actividad, en donde los factores de producción son utilizados o en donde se sitúan los bienes o derechos de los que provienen.

C. Ventajas y desventajas en la aplicación de los criterios de vinculación

En la doctrina no existe uniformidad respecto de cuál de las dos clases de criterios llega a ser el más conveniente o apropiado, o el más equitativo o neutral pues los Estados no adoptan ningún criterio de manera aislada, por el contrario siempre van combinados. Los Estados se ponen de acuerdo solo vía Convenios Bilaterales o Tratados Multilaterales, cediendo uno su jurisdicción tributaria ante el otro Estado por determinado tipo de renta y asu vez reservándose el derecho de gravar otras diferentes.

En conclusión el criterio de residencia se fundamenta en el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo quien, sin importar el lugar donde la genere el beneficio, debe tributar sobre su renta global. Mientras que el criterio de territorialidad se basa en el principio del beneficio, en otras palabras, quien percibe la renta en un lugar determinado está obligado a favorecer con las necesidades públicas de dicha jurisdicción.

Así pues los países adoptan el principio de beneficio para justificar su gravamen en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva para gravar a sus residentes. Repartiéndose así entre ambos criterios la potestad tributaria.

2.4.2. Doble Imposición

2.4.2.1. Definición

También llamada doble imposición económica, se usa para referir el escenario en que la misma renta es gravada por dos o más Estados, esta doble o múltiple imposición surge cuando en un mismo hecho imponible el sujeto del impuesto es gravado dos o más veces, en un mismo periodo de tiempo por dos o más entes con poder tributario.

Jarach (1971) considera que se origina, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales procedentes de dos soberanías diferentes origine la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes. (p.215)

De esta concepción se extraen los siguientes requisitos para que se configure este fenómeno:

- **Identidad del sujeto gravado**, el destino o fin del tributo debe ser el mismo.
- **Identidad de hecho imponible**, el gravamen debe proceder del mismo hecho generador, siendo eso lo primordial y no la

denominación que se le da a los tributos recaudados en distintas jurisdicciones.

- **Identidad temporal**, la doble o múltiple imposición debe ser simultánea, pues si el mismo hecho imponible se grava por diferentes períodos, existirá un caso de imposición sucesiva y no doble o múltiple imposición.
- **Pluralidad de sujetos fiscales**, la doble imposición puede proceder de la coexistencia de dos o más soberanías fiscales, en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna la cual es ajena al derecho internacional tributario), o también de dos o más Estados en el orden internacional. A pesar que la imposición no sólo puede ser doble sino múltiple, estos fenómenos se conocen con el nombre de doble imposición internacional.

El plano material del impuesto; es decir, el hecho imponible definido en la norma es considerado como hecho generador por dos leyes diferentes, esto ocurrirá cuando existan dos Estados que ostenten o pretendan ostentar su potestad tributaria sobre un mismo hecho imponible, pudiendo ser gravado más de una vez. Así pues, este mismo hecho económico es calificado un hecho causante de obligación tributaria por dos normas diferentes, concibiéndose así la doble imposición.

Sobre lo mencionado García (1978) sintetiza que el concepto de doble imposición internacional se compone de dos elementos, los cuales son: pluralidad de normas emanadas provenientes de distintos entes con potestad tributaria, e identidad de hecho sujeto a ellas.(p.214)

2.4.2.2. Medidas para evitar la Doble Imposición

Al respecto García (1978) es enfático señalando que:

Es preciso diferenciar las “medidas” para evitar la doble imposición de los “métodos” para hacerlo: “Las medidas se relacionan con las características del instrumento normativo con el que se intenta prevenir o advertir la doble imposición, en tanto los métodos se refieren características técnicas y operativas del sistema que se pone en práctica. El autor al mismo tiempo señala que las medidas para evitar la doble imposición se clasifican en unilaterales, bilaterales o multilaterales. (p. 202)

A. Medidas Multilaterales

Son acuerdos entre varios Estados cuyo fin es evitar en forma coordinada la doble imposición internacional.

En teoría serían las que mejor solucionarían los problemas, pero su uso en la práctica muestra ciertas limitaciones o dificultades. Demanda de cierto grado de afinidad económica, política y cultural de los países implicados en el pacto, además de uniformidad en los principios jurídicos que posean los respectivos sistemas tributarios y a su vez un grado de tradición en cooperación y colaboración entre estos países.

Es decir, la mayor ventaja de estos acuerdos es que logran reducir la evasión fiscal y el fenómeno de la doble imposición pues sistematizan normas uniformes y comunes entre más de dos Estados, logrando así menores dificultades en interpretación y aplicación ya que suponen la

presencia de una comisión permanente que solucione con carácter vinculante los conflictos que pudieran acontecer en su aplicación.

Por el contrario, estos tratados forman parte de una regulación más compleja, pues la presencia de esta comisión permanente implica una mayor cesión de soberanía fiscal. Existiendo menor flexibilidad para la aprobación y consenso de cláusulas y por lo tanto, habrá cierta rigidez en su modificación debido al amplio proceso de negociación.

B. Medidas Bilaterales

Son acuerdos entre dos Estados para reducir o eliminar la doble imposición, conocidos como CDI (Convenios para evitar la Doble Imposición) los cuales han sido muy aplicados entre países desarrollados instituyendo una red de tratados; todos sobre una base similar, aunque con algunas variantes entre sí.

En estos convenios deben establecerse normas de distribución de la facultad tributaria entre el país de la fuente y el de residencia priorizando gravamen de uno u otro respecto de la mayor o menor conexión económica que estos presenten en concordancia con cada tipo de renta.

En este contexto los principios de fuente y residencia se flexibilizan en atención a otros elementos o criterios, como un mayor o menor vínculo económico con cada Estado, el grado de necesidad, desarrollo o intereses prioritarios de cada uno de ellos y así establecen el reparto tributario que más les convenga.

C. Medidas Unilaterales

Estas son estipuladas en la legislación o sistema normativo fiscal interno de cada Estado cuyo fin es el de prevenir o reducir la doble imposición internacional. Habitualmente las normas del Estado de residencia pretenden mitigar o restringir las consecuencias de la doble tributación respecto de sus residentes.

En conclusión, son disposiciones en la ley interna de cada Estado cuyo objetivo no es otro si no el de impedir los efectos y el impacto de la doble tributación internacional sobre sus contribuyentes residentes, en escenarios no contenidos en un CDI.

2.4.2.3. Métodos para Evitar la Doble Imposición

Son características operativas y técnicas del sistema acopiadas por las medidas descritas anteriormente, por lo tanto, se encontrarán en la normativa interna de cada Estado como en los convenios internacionales bilaterales o multilaterales. Además, cuando se encuentran en la legislación interna no evitan la doble imposición, al contrario, tratan de atenuar los efectos desfavorables una vez que se han producido por la concurrencia de potestades tributarias de distintas jurisdicciones.

A. Método de Exención

En este método el Estado donde reside el perceptor de las rentas no las toma en cuenta en el cálculo de la base imponible de su Impuesto a la Renta. Instituyendo así una excepción al principio del gravamen de la renta

de fuente mundial del residente, pues se asume así la renuncia por parte del país de residencia de gravar las rentas generadas en otro Estado.

Este método a su vez es conocido con el nombre de “sistema de reparto”, pues existe una distribución del gravamen entre el Estado de la residencia y el de la fuente, limitando al primero por medio de la exención su potestad tributaria.

Sin embargo, la doctrina ha analizado las ventajas e inconvenientes de este método, pudiendo dar lugar a problemas de “doble no imposición internacional” en casos en que el Estado de la fuente exonera rentas susceptibles de gravamen, a causa de esto muchos países han preferido no aplicarlo, salvo excepciones de determinadas categorías de rentas o a través de una condición a la exención de imposición en el país de la fuente.

Este método de eliminación de la doble imposición se encuentra admitido en el Modelo de convenios de la OCDE, existiendo así múltiples convenios bilaterales que aplican este método.

García (1978) Admite dos alternativas dentro de este método:

- **Exención simple:** cuando el patrimonio o las rentas derivados del Estado de la fuente, no se toman en cuenta en ningún momento en la base imponible del sujeto del impuesto.
- **Exención con progresividad:** cuando el patrimonio o las rentas solamente se toman en cuenta con la finalidad de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás elementos patrimoniales o rentas del sujeto del impuesto.

En el primer caso las rentas exentas no se toman en cuenta para ningún efecto por el país de residencia. En el segundo caso el país de residencia se reserva el derecho de considerar la alícuota progresiva que se ha de aplicar exclusivamente a las rentas gravadas del contribuyente. (p.208)

En efecto, se puede decir que garantiza que la renta de fuente extranjera no estará sujeta al pago de un impuesto superior a aquel que se hubiera generado en la jurisdicción extranjera que es aplicable a sus competidores en ese mercado. Del mismo modo, asevera que las exenciones o beneficios fiscales extranjeros no resulten desvirtuados por la imposición en el país de residencia.

B. Método de Imputación

En este método el Estado reconoce el pago de los impuestos que realizan sus nacionales en el exterior, pago que puede ser utilizado como crédito tributario. Así el Estado de residencia grava las rentas de fuente extranjera, incluso cuando las mismas han sufrido imposición en el Estado de la fuente, pero admite la utilización de este como crédito tributario pagado en el Estado de fuente, causando así una reducción del impuesto por pagar en el Estado de residencia. Reflejándose así la aplicación del criterio de “renta de fuente mundial”.

El crédito llega a ser total cuando no existen límites para su acreditación, en otras palabras el impuesto que se haya pagado en el exterior puede ser mayor al que se deba pagar en residencia. Puede presumirse así que en estos supuestos el país de residencia tendría que devolver el monto de exceso pagado en la fuente; muy por el contrario, en la práctica, no se da por obvias razones.

2.4.3. Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición

Actualmente, los modelos de convenio más utilizados internacionalmente son dos: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Reconociendo a los Estados suscriptores el derecho de gravar la renta en el país de la fuente generadora como en el país de residencia del sujeto que la obtuvo.

2.4.3.1. Modelo OCDE

Este modelo entró en vigencia hace más de cien años y evolucionando través del tiempo; el convenio de la OCDE posee varias nociones importantes, entre ellos, el compromiso recíproco de los países a no gravar a residentes del otro país que no realicen un nivel mínimo de acción dentro de sus límites. Dependiendo del tipo de actividad, por ejemplo, una empresa no pagará impuestos si no tiene un establecimiento permanente, concepto que queda especificado en el convenio. Existen así requisitos mínimos en los casos de prestación de servicios personales y reglas que establecen si una persona es considerado residente de un país u otro.

Así el modelo OCDE establece criterios y reglas a favor de los intereses de estos Estados. Estas reglas se enfocan para asegurar la imposición en el Estado de residencia del sujeto, inclusive cuando la renta haya sido determinada fuera de dicho Estado. Es así que la mayoría de medidas del modelo OCDE se orientan a que el país de la fuente sea el que renuncie a la imposición, asumiendo un mayor sacrificio.

En general este modelo se orienta a facilitar el comercio, eliminando inquietudes tributarias en el Estado receptor, beneficiándose más cuando las empresas tengan mayor presencia. Este modelo es el que se plasma en los convenios firmados por nuestro país.

2.4.3.2. Modelo ONU

El modelo ONU, se enfatiza en los derechos de los países de fuente, limita más los escenarios en las que empresas de extranjeras pueden operar sin pagar impuestos en el país de fuente y posibilita la aplicación de tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

Este modelo está orientado a servir en negociaciones entre países desarrollados y países en desarrollo o importadores de capital, incluye dentro de ellos reglas del modelo OCDE con el objetivo de generar un mayor grado de imposición en el Estado donde se genere la renta. Sin embargo, en la mayoría de estos países, el ámbito de aplicación de criterio de fuente se ha preferido.

Este criterio, respecto al de la renta mundial, fue una de las primordiales causas de controversia en las negociaciones de los CDI's entre los países de la región y los países desarrollados. Como resultado, la mayor parte de los convenios suscritos es una mezcla de las disposiciones de ambos modelos.

2.4.4. Renta de Fuente Extranjera en la Ley Peruana

En adelante se describirá a la Ley de Impuesto a la Renta como la LIR y a su Reglamento como RLIR.

La base jurisdiccional del Impuesto se halla en el artículo 6° de la LIR el cual mencionan que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes teniendo en cuenta lo normado en la Ley considerándose domiciliados en el país, sin importar la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Por otro lado los contribuyentes considerados no domiciliados en el país, así como sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza que hayan sido constituidas en el exterior, recaerá el impuesto únicamente sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el artículo 5° del RLIR complementa estableciendo que los contribuyentes domiciliados en el Perú tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera (renta de fuente mundial); por otra parte, los contribuyentes considerados no domiciliados en el país tributarán solo por sus rentas de fuente peruana.

Entendiéndose por contribuyente lo citado en el artículo 14° de la LIR indicando que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.

Se aprecia entonces que los sujetos domiciliados en el Perú, tributan por su renta de fuente mundial, ya sean estos nacionales o extranjeros, por otro lado los no domiciliados solo tributarán en nuestro país por sus rentas de fuente peruana. Se puede afirmar que nuestra legislación usa como criterios vinculantes, y a su

vez de manera alternativa, tanto el domicilio del los sujetos como la fuente territorial de la renta.

En cuanto a los criterios aplicables a los domiciliados en nuestro país , el artículo 7° de la LIR establece quienes se considerarán domiciliados:

a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que de acuerdo con las normas de derecho común tengan domicilio en el país, evidenciándose en nuestra norma el criterio del domicilio y por lo tanto al ser considerado domiciliado en el país la imposición se dará por las rentas de fuente mundial que estos posean.

b) Las personas naturales extranjeras que hayan permanecido o residido en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses. Pues pasado ese lapso del tiempo el extranjero adquiere la residencia habitual en territorio peruano y por lo tanto es considerado domiciliado, hasta que eso ocurra solo tributará por sus rentas de fuente peruana.

c) Las personas que ejercen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional. Esta disposición fue pensada para los diplomáticos quienes cumplen sus labores públicas en el extranjero.

d) Las personas jurídicas constituidas en el país, con el fin de darle un domicilio en base al criterio del lugar de constitución.

e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza que hayan sido constituidas en el exterior, en ese caso alcanza la condición de domiciliada a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a

su renta de fuente peruana. Dándoles así el legislador la condición de domiciliados grabándolos como no domiciliados, pero solo por sus rentas de fuente peruana.

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

g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N° 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno. Asemajándose este supuesto al tratamiento de las sucursales de empresas constituidas en el exterior, tributando solo por sus rentas de fuente peruana.

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

Por último el mencionado artículo finaliza afirmando que para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales, con excepción de las comprendidas en el inciso c) de este artículo, dejarán de ser consideradas domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo con las reglas que señale el RLIR. En caso no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales, exceptuando las mencionadas en el inciso c) de este artículo, conservarán su condición de domiciliadas en tanto no se encuentren ausentes del país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses. Por otra parte, los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recuperarán en cuanto retornen al Perú, a menos que lo hagan en

forma transitoria, permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

El legislador establece con puntualidad la condición en que las personas naturales pierden su condición de domiciliados para efectos de saber cuándo ya no tributan por su renta de fuente mundial y solo tributan por sus rentas de fuente peruana. A si mismo, establece cuándo recuperan dicha condición.

2.4.5. Métodos para evitar la doble imposición en nuestra legislación

En nuestro país, el legislador ha optado por aplicar el método de crédito del impuesto pagado en el exterior (metodo de imputación), analizándose éste a continuación.

En principio se debe analizar el inciso e) del artículo 88° de la LIR estableciendo que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que hace referencia el Artículo 79° de la LIR, deducen de su impuesto conceptos como impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del monto que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el exterior, ni el impuesto que haya sido efectivamente pagado en el exterior. Ahora bien, el monto que por cualquier hecho no se utilice en el ejercicio gravable, no se podrá compensar en otros ejercicios ni tampoco dará derecho a devolución alguna.

Lo mencionado se complementa con el artículo 58° del RLIR que indica que para efecto del crédito por Impuesto a la Renta que se haya abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del Artículo 88° de la LIR, se tendrá en cuenta tres aspectos:

1. El crédito se otorgará por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas que se consideren gravadas por la LIR;
2. Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben poseer las características propias de la imposición a la renta; y,
3. El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto a la Renta en el extranjero con documento o prueba fehaciente. Por otro lado se dispone que no será deducible el Impuesto a la Renta abonado en el exterior que grave dividendos y otras formas de distribución de utilidades, en la parte que estos conciernan a rentas que hubieran sido atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

De los textos citados se afirma que nuestra legislación es restrictiva y condicional, regulando el crédito por el impuesto pagado en el extranjero, imponiendo no solo un límite (tasa media), si no también no permitiendo compensar el pago en exceso que pudiera haberse producido en un ejercicio determinado para aplicarlo en otro ejercicio ni da derecho a devolución alguna, es otras palabras, se pierde.

Es así que a pesar de que la legislación peruana imputa a sus domiciliados gravar la renta de fuente mundial, estos no pueden arrastrar la pérdida de fuente extranjera cuando no sea posible aplicarla en un determinado ejercicio, como si sucede en el caso respecto de la renta de fuente peruana, por lo que vale cuestionar ¿Qué sucede con el criterio de capacidad contributiva? ¿No es admitido para la renta de fuente extranjera?, si precisamente este principio es el que justifica la imposición sobre renta de fuente mundial admitiendo un arrastre de perdidas; en consecuencia, no admitir esta figura compromete la neutralidad y equidad del sistema tributario.

De igual forma, la norma exige acreditar el pago del impuesto pagado en el extranjero para su reconocimiento como crédito. Esta medida asegura que la renta no quede desgravada, evitando una doble no imposición. Por otro lado, esta medida generaría un sobrecosto al sujeto pasivo del impuesto cuando el momento de pago del impuesto en el exterior no coincide con el momento de declaración del impuesto en el Perú.

A su vez, el inciso d) del artículo 52° del RLIR precisa el cálculo de la tasa media del crédito contra el impuesto a la renta, entendiéndose como el porcentaje que resulta de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29°-A de la LIR, sin tener en cuenta las deducciones que autoriza el artículo 46° de la misma. En caso de existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Ahora bien, el artículo 29-A de la LIR regula la atribución a los beneficiarios de las rentas obtenidas por ganancias de capital provenientes de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras y fideicomisos bancarios, redención o rescate de valores mobiliarios, etc indicando que pueden ser renta de segunda categoría (si el beneficiario es persona natural), renta de tercera categoría (si el beneficiario es una persona jurídica) o renta de fuente extranjera. Por otra parte, el artículo 46° de la LIR, menciona también deducciones permitidas para las rentas de cuarta y quinta categoría (rentas de trabajo).

El artículo 51° de la LIR norma la forma cómo se debe imputar la renta de fuente extranjera a los sujetos domiciliados mencionando que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen

sus fuentes productoras de renta extranjera, y solamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se adicionará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, que hayan sido determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de la LIR, de ningún modo se considerará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es posible compensar a fin de determinar el impuesto.

Las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, domiciliadas en el país y que optaron por tributar como tales, que obtengan renta de fuente extranjera a causa de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la LIR, que se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y que su enajenación se efectúe por medio de un mecanismo centralizado de negociación del país o, que al estar inscritos en el exterior, su enajenación se realice en mecanismos de negociación extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades o de la enajenación de derechos sobre aquellos, adicionarán y compensarán entre sí dichas rentas y en caso resultara una renta neta, esta se adicionará a la renta neta de la segunda categoría que se haya producido por la enajenación de los mencionados bienes.

En la compensación de los resultados que den sus fuentes productoras de renta extranjera (refieridas de los párrafos anteriores), no se tomarán en cuenta las pérdidas adquiridas por el contribuyente en territorios o países de baja o nula imposición o no cooperantes; o que procedan de transacciones u operaciones por las que hubieran obtenido u obtengan ingresos, rentas o ganancias sujetos a un régimen fiscal preferencial.

De lo citado se deduce que el legislador determina el límite del crédito deducible por el impuesto pagado en el exterior optando por la modalidad de cómputo global, pues solamente se refiere a renta de fuente extranjera.

Es importante destacar el inciso e) del artículo 7º de la LIR por la relación que mantienen las personas jurídicas domiciliadas como casa matriz con sus sucursales o establecimientos permanentes (EP) en el exterior, ya que estas últimas son consideradas contribuyentes por la LIR y también domiciliadas de su casa matriz por el RLIR, disponiendo inclusive que las relaciones entre ellos deben regirse por las reglas de precios de transferencias. Por lo tanto, la renta obtenida por el EP en el exterior no se suma a la de la casa matriz, ya que esta renta es reconocida como renta de fuente extranjera de la casa matriz domiciliada, por ser ésta última contribuyente del impuesto.

Es así que en nuestra norma existen casos de doble imposición económica; el método del crédito establecido por nuestro legislador no impide sus efectos nocivos, pues la casa matriz no puede utilizar como crédito el impuesto pagado por su EP en el exterior. En concreto la casa matriz tributa por la renta neta de su EP en el exterior, como renta de fuente extranjera, sin la posibilidad de deducir el impuesto pagado en el exterior como renta empresarial de su EP, inclusive no admite el arrastre de pérdida de renta de fuente extranjera en caso ocurra. Esto genera una doble imposición, al ser gravada la misma renta por dos jurisdicciones diferentes.

En lo referido a los gastos realizados en el extranjero el artículo 51º-A de la LIR menciona que, para establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos que hayan sido necesarios para producir y mantener la fuente productora.

Al mismo tiempo se presume, salvo se pruebe lo contrario, que los gastos incurridos en el exterior han sido producidos por rentas de fuente extranjera.

Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora, incurran conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y estas no sean imputables directamente a una o a otras, la deducción se realizará de manera proporcional de acuerdo al procedimiento establecido en el RLIR.

De igual forma cuando se trate de personas naturales sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, cuando los gastos incidan conjuntamente en rentas de fuente extranjera que correspondan ser sumadas a diferentes rentas netas de fuente peruana y no puedan ser imputables directamente a unas o a otras, se realizará la deducción en forma proporcional de acuerdo al procedimiento establecido en el RLIR.

Los gastos que se hayan incurrido en el extranjero se deberán acreditar con los respectivos documentos emitidos en el exterior de acuerdo a las disposiciones legales del país respectivo, y a su vez debe constar en ellos, al menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

A su vez el deudor tributario deberá exhibir una traducción al castellano de los mencionados documentos cuando así lo requiera la SUNAT.

En conclusión estos gastos pueden ser deducibles para determinar la renta neta de fuente extranjera, debiendo cumplir con el principio de causalidad, es decir, que sean necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, por lo tanto le son aplicables también los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

2.4.6. Medidas para evitar la doble imposición adoptadas por el Perú

2.4.6.1. Medidas multilaterales

El Perú es parte de la Decisión 578 del Pacto Andino, esta fue emitida por la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) con el propósito de concordar normas enfocadas a atenuar o evitar la doble imposición entre sus Países Miembros, este pacto está constituido por Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú. Por tanto, la Decisión 578 es una norma de orden comunitario y no un tratado internacional.

Se fundamenta únicamente en el criterio de la fuente; se gravará la renta en el país miembro en el que se haya realizado la actividad económica que la genera.

Entre sus principales características tenemos:

- Intereses: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Dividendos y participaciones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Regalías o cánones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.
- Beneficios empresariales: criterio principal el de la fuente y criterio accesorio el del establecimiento permanente, relacionado con el criterio de la fuente, pero no sujeto al mismo.
- Rendimientos inmobiliarios: aplica criterio de la fuente.

- Ganancias de capital: criterio general el de la fuente y como criterio excepcional el del lugar de registro de los bienes.
- Actividades de transportes: criterio del domicilio.
- Servicios personales: consagra como criterio general el de la fuente y como criterio excepcional el de la residencia para funciones fiscales.
- Servicios profesionales y asistencia técnica: adopta con carácter exclusivo el principio de la fuente.
- Imposición sobre el patrimonio: criterio general el de la fuente.

En ese sentido, podemos mencionar el artículo 6° establece que se gravan las rentas por Beneficios Empresariales en el país donde dichas rentas se hubiesen generado. Estableciéndose una excepción.

Esta disposición especial, se encuentra en el artículo 14° estableciéndose para las rentas derivadas de actividades empresariales consistentes en la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. La regla del Artículo 14° establece cambiar la atribución de potestad tributaria al país donde se produce el beneficio del servicio prestado.

Es decir, será determinante el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado y no donde se realizó la actividad empresarial que genera la renta.

En un ejemplo, si un exportador de servicios realiza actividades empresariales como consultoría, independientemente de si éstas se ejecutan en el país de origen o de destino, el Artículo 14° de esta norma

establece que se tributa en el país en el que se reconoce el gasto por la consultoría, es decir, el país del adquirente del servicio y estará exonerada en el país de domicilio del exportador.

Ahora el Artículo 3° de la Decisión 578 cita los siguiente:

“Independientemente del domicilio o la nacionalidad de las personas, las rentas que éstas obtuvieren de cualquier naturaleza, sólo serán gravables en el País Miembro en que dichas rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”.

Enfocándose en este artículo el principio de la fuente productora como criterio general para establecer el gravamen de las rentas.

Por su parte, el Artículo 6° a el principio de la fuente productora en relación con las actividades empresariales en los términos siguientes:

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado”.

Es decir, la renta posee su fuente productora derivada de la actividad que desarrolla la empresa, en consecuencia, el país miembro donde se ejecutaron dichas actividades es quien tiene potestad para gravarlas.

Concluyéndose así que la renta derivada de la prestación de servicios empresariales realizados desde Perú a favor de residentes de la CAN, gravará únicamente con IR en el Perú, por ende, los demás países miembros donde se ubique el usuario del servicio, se privarán de aplicar retenciones sobre los pagos que se efectúen.

Ahora bien, el artículo 14° de la Decisión 578 cita:

“Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Aplicar el artículo 14° en lugar del Artículo 6° (que regula rentas empresariales) cumple al principio de especialidad, ya que el artículo 6° instala una medida particular para una categoría especial de rentas. Así que, las rentas de empresas de consultoría (especializadas en un área profesional específica) se gravarán en el país miembro donde el beneficio se produzca y no en el que se desarrollen las actividades que generan esa renta como lo establece el artículo 6°.

En otras palabras, las rentas originadas por servicios prestados desde el Perú y cuyo beneficio se producen en un país miembro de la CAN (quien registra el gasto), sólo se gravarán en el país de destino de los mencionados servicios. Así las empresas considerarán esas rentas como exoneradas en el Perú.

Se podría decir en un primer momento que el efecto es adecuado pues se habría evitado la doble imposición, pero en realidad esta apreciación es inexacta ya que no existirá crédito por impuesto pagado en el extranjero, ya que la Decisión 578 recurre al sistema de exoneración de rentas para así evitar la doble imposición.

Es así que el problema radica en la aplicación del Artículo 14º, pues el Perú, como varios países de la región, es importador de capital y receptor de servicios, los cuales se encuentran afectos a un impuesto a la renta que se aplica sobre ingresos brutos y con tasas altas de retención, lo que podría originar una pérdida significativa en la utilidad de la operación por causa de este factor tributario.

Se infiere entonces que si bien la Decisión 578 cumple el fin de evitar la doble imposición (se aplica un solo gravamen a la renta) no siempre existe y eficiencia económica, pues el exportador peruano puede verse perjudicado al haber pagado impuestos sobre una base bruta que no muestra su capacidad contributiva real (basada por su utilidad neta).

Para finalizar, ¿Qué sucede si el otro Estado miembro aplicara una retención de impuestos al no conocer o no coincidir con la aplicación en el Perú de la Decisión 578? ¿Podría suceder? Lamentablemente, sí. En este escenario, la retención pagada en el exterior solo podrá ser calificada como gasto o eventualmente, solicitar su devolución pagada indebidamente en el extranjero.

2.4.6.2. Medidas bilaterales

Para empezar, es importante destacar que los CDIs no crean tributos, sino que cumplen la única función de delimitar la potestad de imponer impuestos a los Estados. Esta potestad tributaria de los Estados para la creación y aplicación de los impuestos es establecida por la ley interna de cada uno, encontrándose en su propia normativa interna los criterios de fuente, tasa impositiva y otros temas afines con la determinación de la obligación tributaria.

En la actualidad el Perú ha suscrito siete CDI con los siguientes países que se citan a continuación con la fecha de inicio de su aplicación:

1. Chile, aplicable desde el 01 de enero de 2004.
2. Canadá, aplicable desde el 01 de enero de 2004.
3. Brasil, aplicable desde el 01 de enero de 2010.
4. Corea del Sur, aplicable desde el 01 de enero de 2015.
5. México, aplicable desde el 01 de enero de 2015.
6. Portugal, aplicable desde el 01 de enero de 2015.
7. Suiza, aplicable desde el 01 de enero de 2015.

De momento el Perú se encuentran en proceso de negociación los CDI: con España, Francia, Italia, Reino Unido, Tailandia y Suecia, es preciso mencionar que ya con Suecia tuvimos un CDI vigente hasta el año 2006, fecha en la que fue denunciado.

Nuestro país hoy por hoy no cuenta, en comparación con otros países de la región, con una amplia red de CDI's.

La OCDE con la finalidad de homogeneizar y uniformizar los CDI's, ha planteado un modelo de convenio. En su mayoría, los CDI's (incluyendo los de Perú) se han suscrito casi en su totalidad con términos del modelo OCDE, teniendo este modelo como objetivo principal fomentar el comercio para países exportadores de capital. Algunos países en vías de desarrollo como el Perú, contienen cláusulas adoptadas de otro tipo de modelos, como el Modelo de la ONU, buscando proteger a los países importadores de capital.

Si bien, en relación a lo señalado, los CDI no crean tasas, sí contemplan tasas máximas a aplicar, que en base y en virtud de la aplicación del convenio deben ser respetadas por los países suscriptores. A continuación se muestran las tasas máximas de retención en los CDI celebrados por el Estado peruano:

Tasas máximas de retención:

	BRASIL	CANADÁ	CHILE	COREA	MÉXICO	PORTUGAL	SUIZA
Dividendos	10%/15%	10%/15%	10%/15%	10%	10%/15%	10%/15%	10%/15%
Intereses	10%	10%	10%	10%	10%	10%/15%	10%/15%
Regalías	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%
Asistencia técnica	15%	-	-	10%	-	10%	10%
Servicios digitales	15%	-	-	-	-	-	10%

Fuente: United Nations, Tratamiento Tributario de los servicios en el Perú (2015). Recuperado de:
http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/2015PTB_3Peru.pdf

En conclusión, los CDI suscritos por el Perú al adoptar el modelo de convenio de la OCDE, establecen como criterio de vinculación preponderante el de residencia; disponiendo así que las rentas generadas en cualquier Estado deberán estar sujetas a imposición en el Estado de residencia del sujeto que genera la renta, a menos que dicho sujeto desarrolle su actividad en el otro e l Estado contratante a través de un establecimiento permanente. Por otra parte las rentas pasivas como dividendos, interés y regalías se aplica la tributación compartida estableciéndose límites en la fuente y crédito en la residencia, según lo determinado en la legislación interna.

El concepto de Establecimiento Permanente se emplea para establecer quién ejercerá la potestad tributaria respecto de las rentas en territorio extranjero. Por lo que es de suma importancia establecer con claridad cuándo se configura un EP, pues este es la única conexión para que un Estado pueda gravar los beneficios empresariales de un sujeto no residente.

2.4.6.3. Medidas unilaterales

Como ya se indicó en el apartado 2.4.2.3.4 estas medidas son dispuestas por los Estados de forma independiente en su normativa fiscal interna, buscando con ello evitar o limitar la doble imposición generada.

En el caso peruano estas medidas se encuentran plasmadas en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a La Renta establecido por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, además de su Reglamento establecido en el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias. En específico se trató anteriormente en el apartado 2.3.2. los artículos que hacen referencia a las medidas tomadas por nuestro legislador.

2.5. Definición de términos básicos

Contribuyente: De acuerdo a nuestra legislación interna se conoce a aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. (Artículo 8º del Código Tributario).

Domicilio: Siguiendo lo recogido en nuestra norma tributaria orientada al domicilio fiscal de un contribuyente del impuesto es el lugar de residencia habitual del contribuyente, donde se desarrollen sus actividades comerciales o civiles, donde ocurra el hecho generador, el señalado en la escritura de constitución o el lugar donde se ubica el centro principal de la actividad. (Artículo 11º del Código Tributario)

Empresas vinculadas: El inciso b) del artículo 32º A de la Ley del Impuesto a la Renta especifica lo que debe entenderse por “partes vinculadas” (empresas vinculadas económicamente), precisando que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participan de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

Gravamen: Es una obligación, una carga, impuesto o tributo que se aplica a un caudal, un inmueble o a un bien y al uso que se hace de estos. Se denomina como tipo de gravamen a la tasa que se designa a la base imponible y que supone la cuota tributaria.

Impuesto: En nuestra norma interna se lo reconoce como el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. (Norma II del Título Preliminar del Código Tributario).

Nacimiento de la obligación tributaria: La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. (Artículo 2° del Código tributario)

Obligación Tributaria: Vínculo entre el acreedor llamado sujeto activo y el deudor, llamado sujeto pasivo, cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación tributaria, coactivamente exigible. (Artículo 1° del Código Tributario).

Pago: Es el cumplimiento de la prestación del tributo debido que debe ser efectuado por los sujetos pasivos.

Potestad Tributaria: La capacidad que tiene el Estado para crear de una manera unilateral el tributo y conseguir por este medio de los recursos para el financiamiento de las actividades encaminadas a la materialización de sus fines.

Renta: Todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. Utilidad o rédito anual.

Tributo: Es toda prestación pecuniaria que el Estado exige o demanda en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto pasivo en virtud de una ley, la cual servirá para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines como Estado.

CAPITULO III

PLANTEAMIENTO DE LAS HIPÓTESIS Y VARIABLES

3.1. Hipótesis

3.1.1. Hipótesis general

Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, no inciden significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.

3.1.2. Hipótesis específicas

1. No existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

2. Las medidas bilaterales son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

3.2. Variables

- **Independiente:** Criterios de Vinculación

- **Dependiente:** Doble Imposición Tributaria

3.3. Operacionalización los Componentes de la Hipótesis

Tabla 1

Operacionalización de Variables

INCIDENCIA DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ					
Hipótesis	Definición Conceptual de las variables	Variables	Dimensiones	Indicadores	Fuente
<p>Hipótesis General</p> <p>Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, no inciden significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.</p>	<p>“El Estado, principalmente acoge los criterios de vinculación con el fin de establecer el ámbito de aplicación de los impuestos; estos criterios se encuentran fundados en su interés político económico, indistintamente de los ideales de justicia que la actividad legislativa debe siempre inspirar”. (García,1980.)</p>	<p>Variable 1</p> <p>Criterios de Vinculación</p>	<p>Personales o Subjetivos</p> <p>Reales u Objetivos</p>	<p>Nacionalidad o Ciudadanía</p> <p>Residencia o Domicilio</p> <p>Fuente</p>	<p>• Normativa y legislación existente</p>
<p>Hipótesis Específicas</p> <p>1. No existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.</p> <p>2. Las medidas bilaterales son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.</p>	<p>“Se origina, en efecto, una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de vinculación adoptados por dos leyes fiscales procedentes de dos soberanías diferentes origine la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes”. (Jarach,1971)</p>	<p>Variable 2</p> <p>Doble Imposición Tributaria</p>	<p>Medidas para Evitar la Doble Imposición</p> <p>Métodos para evitar la Doble Imposición</p>	<p>Medidas Multilaterales</p> <p>Medidas Bilaterales</p> <p>Medidas Unilaterales</p> <p>Método de Exención</p> <p>Método de Imputación</p>	<p>• Entrevistas a 05 profesionales especialistas en temas relacionados con la Doble Imposición Tributaria en el Perú.</p>

CAPÍTULO IV

MARCO METODOLÓGICO

4.1. Ubicación geográfica

Geográficamente el área de estudio se encuentra situado en el distrito, provincia y departamento de Cajamarca en el Perú; pero la investigación al ser de carácter jurídico tiene como alcance la legislación peruana actual y es de trascendencia nacional.

4.2. Diseño de la investigación

La presente investigación un diseño aplicado con enfoque cualitativo pues se desarrolló en base a una investigación exploratorio fundamentada en una entrevista realizada a 05 profesionales especialistas; no experimental pues se han analizado y observado situaciones y hechos ya existentes.

4.3. Métodos de investigación

Método Analítico Sintético/explicativo

En la presente investigación se usaron los métodos analítico sintético y el método histórico.

El método analítico sintético para el análisis de norma y de las opiniones de los profesionales especialistas encuestados con el fin de cumplir con los objetivos propuestos y de la hipótesis a fin de brindar una solución al problema.

El método histórico, a través de este pretende analizar los eventos históricos de los criterios de vinculación aplicados en la normativa y las medidas utilizadas para evitar la Doble Imposición en el Perú buscando relacionarlos con eventos del presente.

El tipo de investigación fue aplicada de nivel observacional, transversal y descriptivo con la finalidad de detallar minuciosamente el objeto en estudio, estadístico, presente en la recolección, presentación, síntesis y análisis de la información obtenida en la aplicación de la entrevista.

4.4. Población, muestras, unidades de análisis y observación

- **Población y Muestra**

Para examinar y analizar el contenido del presente trabajo de estudio se tiene en consideración como unidad de análisis la siguiente normativa:

- Decisión 578 – CAN.
- CDI's firmados con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Portugal y Suiza.
- Ley del Impuesto a la Renta (DS 179-2004-EF y Normas modificatorias).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (DS 122-94-EF y Normas modificatorias).

4.4.1. Población y Muestra Para Entrevistas:

- **Población**

Conformada por profesionales especialistas en temas relacionados con la Doble Imposición Tributaria en el Perú que laboran en la Administración Tributaria y el ámbito privado.

Se ejecutó muestreo de tipo general no probabilístico de selección intencional por ser útil y provechoso para la presente investigación exploratoria cualitativa.

- **Muestra**

Se encuentra conformada por cinco (5) profesionales especialistas con conocimientos y experiencia en la aplicación de la normativa nacional e internacional para evitar la Doble Imposición Tributaria en el Perú.

4.5. Técnicas e instrumentos de recopilación de información.

Análisis de Contenido: Fue necesario recurrir al fotocopiado de libros, revistas y trabajos de investigación con la finalidad de analizar la norma tributaria nacional e internacional, así como de las distintas opiniones vertidas.

Entrevista: Por medio de esta se obtuvo información primaria; estuvieron dirigidas a una muestra profesionales especialistas, para así conocer sus opiniones de en base a su experiencia en diversos casos y hechos, obteniendo sus respuestas para su respectivo análisis. Se tomó en cuenta para ello las dimensiones e indicadores de las variables: Criterios de Vinculación y Doble Imposición Tributaria.

Por último, Internet es una importante fuente de información de legislación nacional e internacional. Se visitaron sitios web de entidades nacionales e internacionales que proporcionan textos normativos que ellas han adoptado, así como información reelevante relacionada al tema de estudio.

4.6. Técnicas para el procesamiento y análisis de la información.

La información obtenida en las entrevistas y su respectivo análisis se procesó en cuadros y gráficos utilizando Microsoft Excel 2016 para facilitar la comprensión de la información.

4.7. Equipos, materiales, insumos, etc.

Para esta investigación, los instrumentos utilizados fueron: laptop HP core i3 10th gen, impresora multifuncional, memoria usb, papel bond, lápiz, lapiceros, resaltador, folders, corrector, internet, y software de procesamiento de datos Microsoft Excel 2016, tinta para impresora multifuncional en color negro y de colores.

4.8. Matriz de consistencia metodológica

Tabla 2

Matriz de consistencia

TÍTULO: INCIDENCIA DE LOS CRITERIOS DE VINCULACIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ”								
Formulación del problema	Objetivos	Hipótesis	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumentos de Recolección	Metodología	Población y Muestra
Problema general	Objetivo General	Hipótesis general	Variable Independiente: Criterios de Vinculación	Personales o Subjetivos	Nacionalidad o Ciudadanía	Fuentes: 1.Normativa y legislación existente	Método: Analítico Sintético/ Explicativo/ Histórico	*Análisis de normatividad nacional e internacional existente en relación a los criterios de vinculación y las medidas para evitar la doble imposición.
¿Cuál es la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?	Determinar la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.	Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, no inciden significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.						
					Reales u Objetivos	Fuente		

Problemas específicos	Objetivos específicos	Hipótesis específicas			Medidas Multilaterales	Instrumentos:		
1.¿Cuáles son los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?	1.Analizar los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.	1.No existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.	Variable Dependiente: Doble Imposición Tributaria	Medidas para Evitar la Doble Imposición	Medidas Bilaterales	Entrevistas y fichaje documental	Nivel de investigación: Descriptiva	*Entrevistas a 05 profesionales especialistas en temas relacionados con la Doble Imposición Tributaria en el Perú.
		Medidas Unilaterales						
2.¿Cuales son la medidas que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú?	2. Analizar las medidas más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.	2.Las medidas bilaterales son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.		Métodos para evitar la Doble Imposición	Método de Exención		Diseño de la Investigación: Aplicada con enfoque cualitativo/ No experimental	
					Método de Imputación			

CAPÍTULO V

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1. Presentación de resultados

La presente investigación exhibe los resultados obtenidos en las entrevistas realizadas en el año 2020 a cinco profesionales especialistas con vasta experiencia y trayectoria en tributación nacional e internacional, desarrollada en entrevistas enfocadas al cumplimiento de los objetivos del presente trabajo de investigación, utilizando para ello la estadística descriptiva.

Se usó la hoja de cálculo Microsoft Excel 2016 para el análisis de datos recolectados, permitiendo así obtener tablas y porcentajes mostrados a continuación:

5.1.1. Análisis de entrevistas

Objetivo general

Determinar la incidencia de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

A. Objetivo específico 1

Analizar los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

Pregunta de entrevista

1. Resultados de la pregunta N° 1

Tabla 3

Crterios de vinculación de fuente y domicilio

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>Sí</i>	1	20
<i>No (Las disposiciones internas no son suficientes, se necesitan de otras medidas)</i>	4	80
Total	5	100

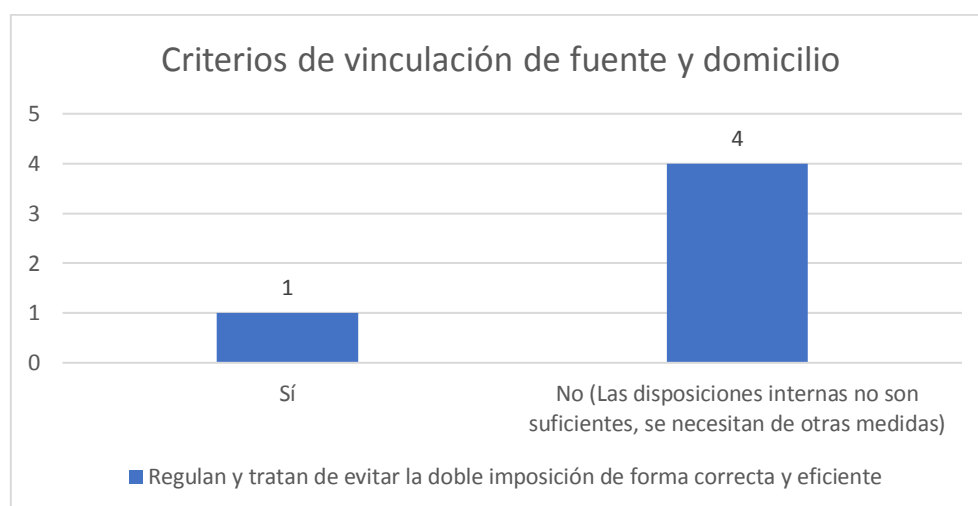


Figura 1: Crterios de vinculación de fuente y domicilio

En la figura 1 se aprecia que un (01) especialista entrevistado opinó que sí regulan y evitan de forma correcta y eficiente la doble imposición. Cuatro (04) de los especilistas entrevistados consideraron que no son suficientes y se necesitan de otras medidas.

2. Resultados de la pregunta N° 2

Tabla 4

Criterios de fuente y domicilio y escenario de doble imposición

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>Ambos criterios en similar proporción</i>	1	20
<i>El criterio de Fuente</i>	1	20
<i>El criterio de Domicilio</i>	2	40
<i>Ninguno genera conflicto en su aplicación</i>	1	20
Total	5	100

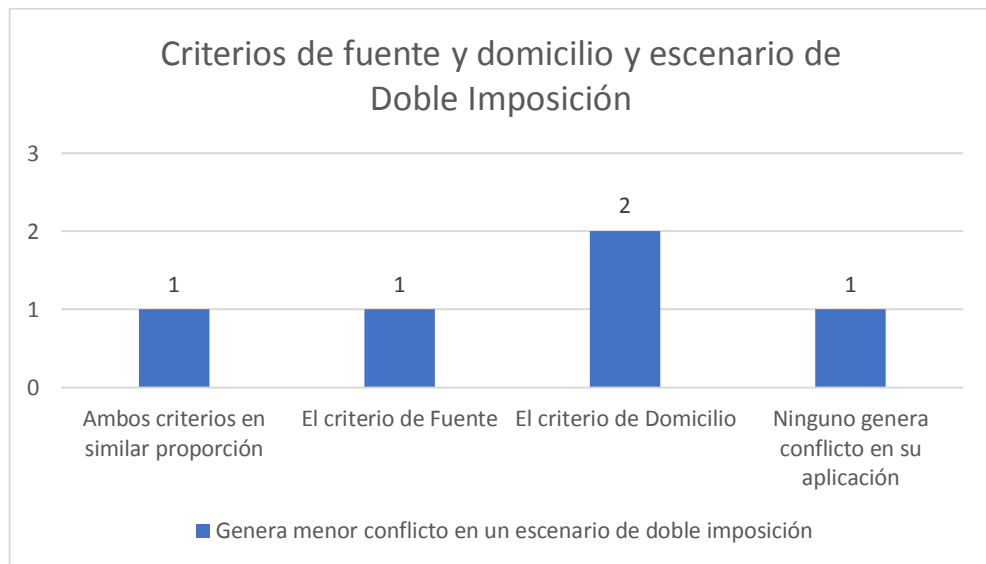


Figura 2: Criterios de fuente y domicilio y escenario de Doble Imposición

En la figura 2 se aprecia que un (01) especialista entrevistado opina que ambos criterios de vinculación en similar proporción generan conflicto en un escenario de doble imposición. Un (01) especialista entrevistado que es el criterio de Fuente es el que genera menor conflicto en un escenario de doble imposición. Dos (02) especialistas entrevistados afirman que es el criterio de Domicilio es el que genera menor conflicto en un escenario de doble imposición. Un (01) especialista entrevistado considera que ningún criterio genera conflicto en su aplicación en un escenario de doble imposición.

B. Objetivo específico 2

Analizar las medidas más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

Preguntas de entrevistas

1. Resultados de la pregunta N° 3

Tabla 5

Medidas para evitar la Doble Imposición

<i>Respuesta</i>	<i>Frec.</i>	<i>Porcentaje</i>
<i>No son suficientes, Convenios Multilaterales son los ideales</i>	3	60
<i>No son suficientes, los CDI entre países son los ideales</i>	1	20
<i>Sí son suficientes con lo ya establecido en nuestra norma</i>	1	20
Total	5	100

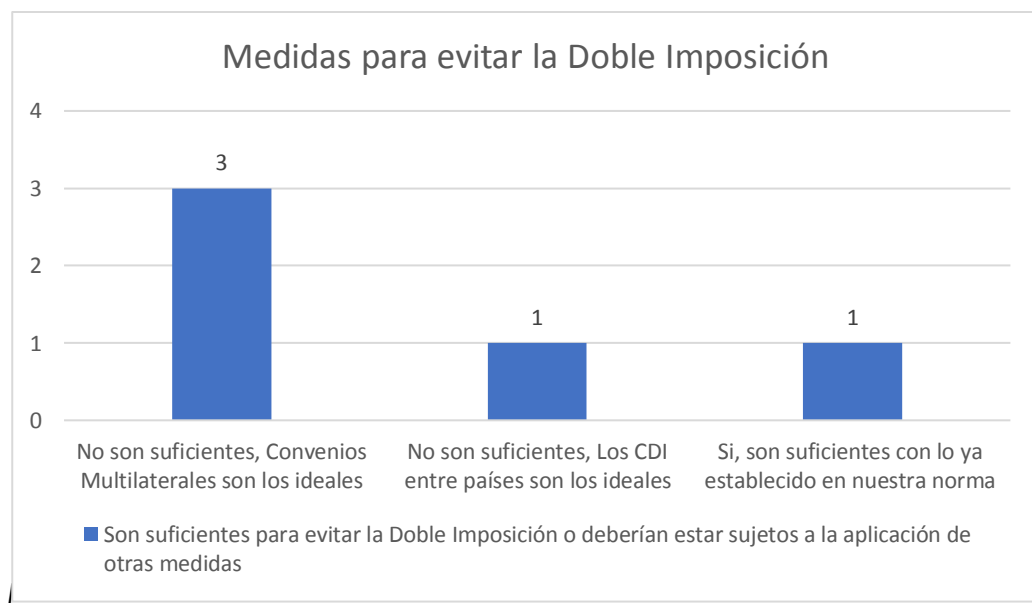


Figura 3: Medidas para evitar la Doble Imposición

En la figura 3 se aprecia que tres (03) especialistas entrevistados afirman que los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación no son suficientes y que sería ideal concretar convenios multilaterales con varias naciones. Un (01) especialista entrevistado considera que no suficiente los criterios de vinculación establecidos en nuestra norma y que se necesitarían la aplicación de CDI's entre dos países las medidas ideales. Un (01) especialista entrevistado opina que si son suficientes los criterios de vinculación adoptados por nuestra legislación para evitar la Doble Imposición.

2. Resultados de la pregunta N° 4

Tabla 6

Convenios para evitar la Doble Imposición y la Inversión extranjera

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>El incremento ha sido mínimo</i>	3	60
<i>El incremento ha sido lo esperado</i>	1	20
<i>El incremento ha superado lo esperado</i>	1	20
Total	5	100

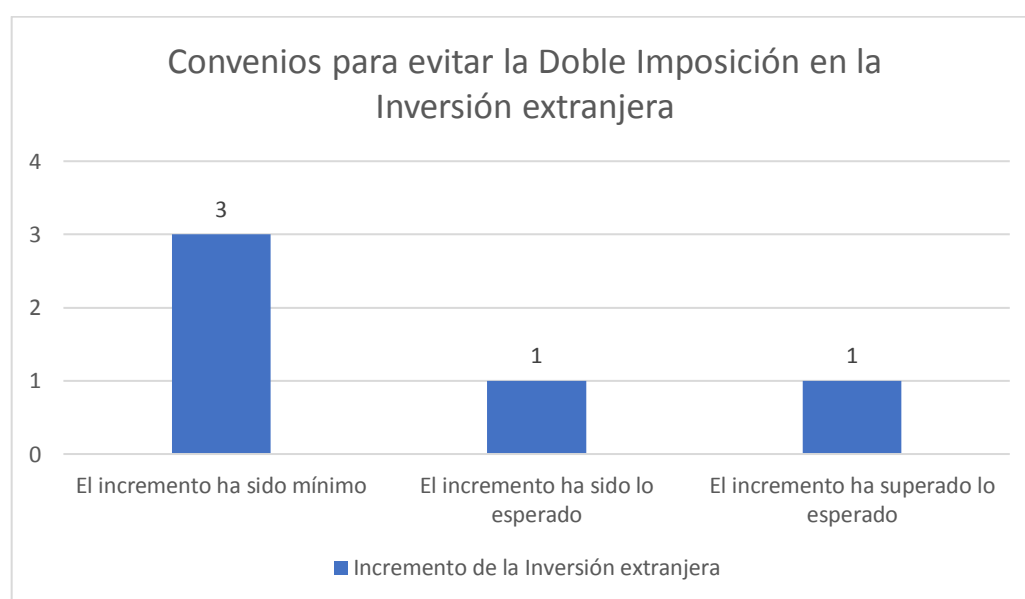


Figura 4. Convenios para evitar la Doble Imposición y la Inversión extranjera

En la figura 4 se aprecia que tres (03) especialistas entrevistados afirman que el incremento de la inversión extranjera ha sido mínimo. Un (01) especialista entrevistado afirma que el incremento de la inversión extranjera ha sido lo esperado. Un (01) especialistas entrevistado considera que el incremento de la inversión extranjera ha superado lo esperado.

3. Resultado de la pregunta N° 5

Tabla 7

Beneficios en la aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>Intercambio de Información tributaria entre países</i>	1	20
<i>Mejores condiciones económicas a contribuyentes</i>	2	40
<i>Incrementos de puesto de trabajo en los países firmantes</i>	1	20
<i>Crecimiento de Inversiones Extranjera en los países firmantes</i>	1	20
Total	5	100

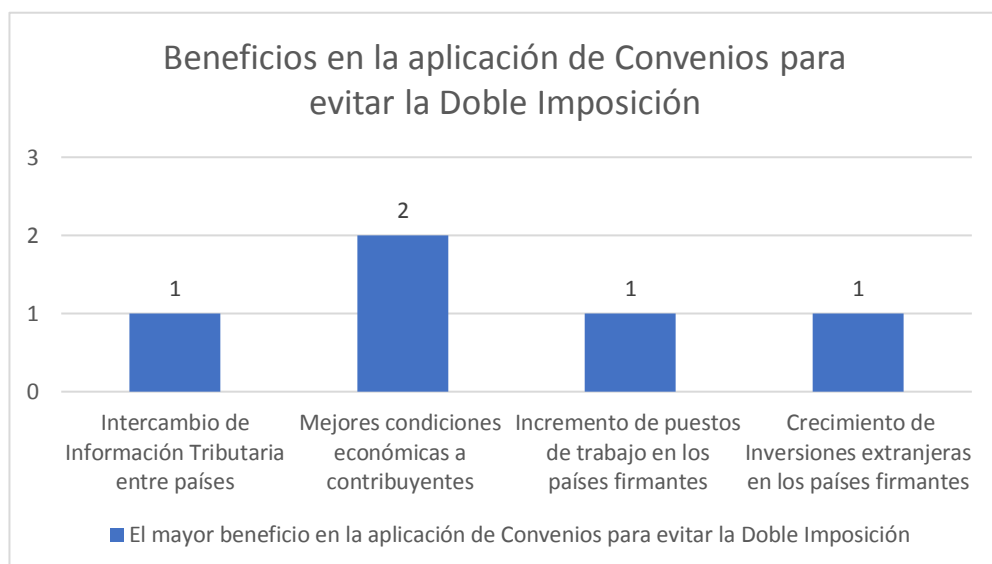


Figura 5. Beneficios en la aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición

En la figura 5 se aprecia que un (01) especialista entrevistado aseveró que el punto más beneficioso actualmente es Intercambio de Información Tributaria entre países. Dos (02) especialistas entrevistados opina que generan mejores condiciones económicas entre sujetos al gozar de estos convenios. Un (01) especialista entrevistado afirmó genera incremento de puestos de trabajo en los países firmantes. Un (01) especialista entrevistado consideró que genera el crecimiento de Inversiones extranjeras.

4. Resultado de la pregunta N° 6

Tabla 8

Relación entre inversiones extranjeras y Convenios para evitar la Doble Imposición

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>Sí, porque poseemos pocos convenios</i>	5	100
<i>No, poseemos los convenios necesarios</i>	0	0
Total	5	100

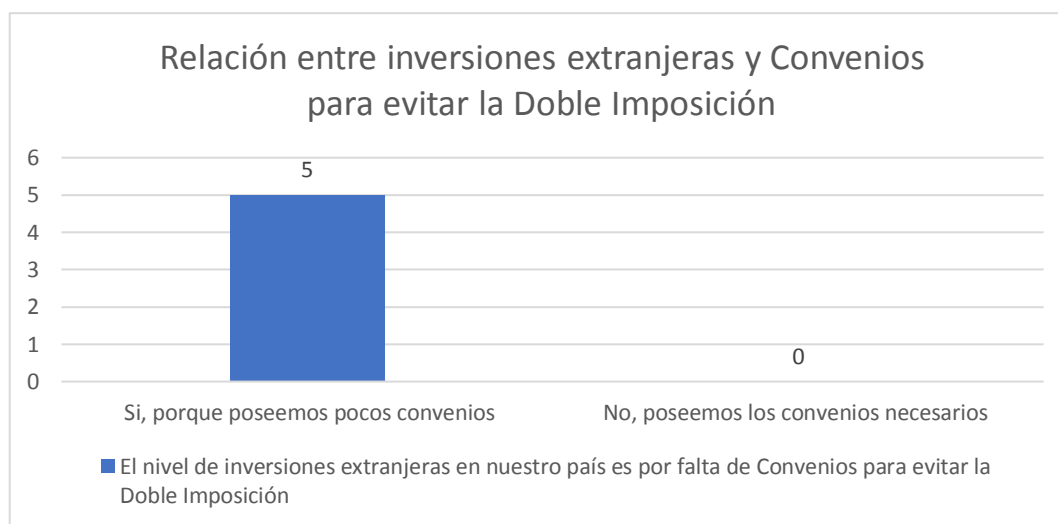


Figura 6. Relación de Inersiones Extranjeras y Convenios para evitar la Doble Imposición

En la figura 6 se aprecia que los cinco (05) especialistas entrevistados consideraron que poseemos pocos convenios para evitar la doble imposición teniendo relación con el nivel de inversiones extranjeras. Ninguno de los entrevistados indicó que no tiene relación con las inversiones extranjeras y que poseemos los convenios necesarios para evitar la doble imposición.

C. Legislación Comparada

1. Resultados de la pregunta N° 7

Tabla 9

Respuestas de los entrevistados respecto a la Pregunta 7

Pregunta Nro. 7	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4	Entrevistado 5
¿Conoce usted algún Estado en América o Europa donde en su sistema tributario se emplee de manera armónica criterios de vinculación y/o convenios para evitar el fenómeno de la Doble Imposición? – Explique	Los países siempre han tratado de implantar el criterio que más les convenga en su legislación interna, pero actualmente es destacable el nivel de coordinación que tienen muchas administraciones tributarias en Europa, pues gracias a la Unión Europea sus normas han ido evolucionando en similitud en estos países, por lo que le es fácil establecer CDI's entre ellos, actualmente se están sumando para crear un Instrumento multilateral que permita modificar y afinar los criterios que se han establecido en los diversos CDI'S firmados entre todos ellos y que servirá para homogenizar el gravamen en varios países.	España, Portugal y Holanda son un gran ejemplo de avance a nivel de implantar CDI'S, a nivel mundial, no solo con países europeos o asiáticos, sino hasta con la mayoría de países latinoamericanos, su política económica ha ido modificando sus criterios adaptándolos a varias realidades, ellos entienden lo atractivo que es ser un país abierto a disminuir conflictos fiscales sin dejar de lado su potestad tributaria.	En Europa hay una fuerte tendencia por suscribir CDI'S con todos los países del mundo, entre los más importantes son España, Holanda y Portugal, estos países aplican ciertos requerimientos y criterios que éste exonera del pago de impuestos a los dividendos y ganancias de capital recibidos en las inversiones internacionales o de la retención en la fuente de dividendos pagados, a mi criterio estos modelos que aplican mejoran las perspectivas de crecimiento y económico y el bienestar para el inversor.	los países europeos son los pioneros en la firma de CDI's, ellos emplean de manera armónica sus criterios de vinculación y son precursores de los cambios a futuro que vendrán con las adaptaciones en base al modelo OCDE en el que más de 80 países firmantes buscan uniformizar sus criterios y modificar así varios convenios de doble imposición tras un acuerdo multilateral, buscan como estrategias evitar la creación de establecimientos permanentes innecesarios en otros países y el uso de mecanismos híbridos y mejorar así la resolución de conflictos	Destaco la labor de España, con más de 100 convenios suscritos con diversos países del mundo, entre los cuales están casi todos los de América Latina, algo que ni los mismos países latinoamericanos hemos logrado entre nosotros, su normativa interna basada en una planificación fiscal agresiva les ha ayudado a adaptarse con muchísimas naciones.

En la tabla 9, la encuesta a permitido descubrir una relación respecto al empleo armonico de los criterios de vinculación en los convenios para evitar la Doble Imposición, donde los cinco especialistas encuestados se inclinan por mencionar casos de países europeos, nombrado en específico dos veces a España, Holanda y Portugal como los que generan una mejor representación en su sistema tributario.

D. Sugerencias y Recomendaciones

1. Resultados de la pregunta N° 8

Tabla 10

Respuestas de los entrevistados respecto a la Pregunta 8

Pregunta Nro. 8	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4	Entrevistado 5
Según su criterio, ¿Qué modificaciones y/o implementaciones normativas serían necesarias para mitigar eficientemente el fenómeno de la doble imposición en nuestro sistema tributario?	En el Perú y Latinoamérica se debería realizar un consenso como en Europa, a fin de establecer medidas multilaterales donde la gran mayoría de países puedan adaptar sus criterios en legislación interna y en los convenios entre naciones a fin de que puedan existir mejores procedimientos al evitar de manera más sencilla y practica la doble imposición, esto es un concepto ideal a largo plazo, pero se puede realizar si seguimos los pasos de países europeos, quienes tienen una mayor experiencia a nivel mundial.	Adoptar en los casos de excepción donde a pesar que existe un convenio donde faculte el gravamen a otro país, y en éste por su regulación interna dicho hecho se encuentre exonerado o infecto, debería aplicarse un procedimiento a fin de que no conlleve a una no imposición por parte de los Estados firmantes, estos son casos escasos pero que se pueden suscitar. El Perú debería preocuparse por concretar ya los CDI's que mantiene pendientes de conclusión hace varios años.	La legislación del impuesto a la renta en muchos aspectos se ha quedado muy atrás en el tiempo, debemos generar modificaciones respecto a nuestros criterios de vinculación y a exoneraciones e infestaciones que podrían conllevar a dudas en aplicación de normas, a la par de esto el Perú debe ser el principal motivador de firmas de convenios multilaterales y bilaterales, pues muchos países en la región nos multiplican en convenios firmados, nuestra política de crecimiento económico se ha estancado muchos años.	El Estado debería afinar los casos de no imposición con la intención de incentivar a algunas modificaciones en los convenios que no conlleven a errores o dudas que puedan tener los contribuyentes. A su vez, adaptar su legislación tributaria a normativas que adelanten la solución de problemas a futuro, siendo la primordial suscribir más convenios de doble imposición al igual que las grandes potencias del mundo, pues ya vamos décadas sin incrementos significativos en firma de convenios.	Implantación de medidas multilaterales serían las más eficientes, pues en estas participan varios Estados y llegan a un consenso mutuo, a pesar que los casos mundiales son pocos, El Estado debería por generar esos cambios y buscar o adicionar más miembros a decisión 578 de La CAN o ser parte de un nuevo grupo de países, experiencia que se ganaría para así poder expandir horizontes con demás continentes

En la tabla 10, la encuesta a permitido expresar el criterio de los entrevistados respecto modificaciones y/o implementaciones normativas serían necesarias para mitigar eficientemente el fenómeno de la doble imposición en nuestro sistema tributario, donde los cinco especialistas encuestados indican que nuestra legislación debería modificarse a fin de resolver problemas o casos de no imposición acorde con los escenarios economicos actuales, a su vez sostienen que debemos concluir los convenios pendientes de firmar para evitar la doble imposición y a su vez tratar de incentivar nuevas negociaciones con otros países a fin de poder estar a la par de otras naciones en nuestro continente y en el mundo.

5.2. Analisis, interpretación y discusión de resultados

5.2.1. Analisis normativo del Objetivo 1

Analizar los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

Como hemos podido apreciar en los puntos 2.4.4 y 2.4.5. nuestro legislador ha optado por establecer en nuestro texto normativo los criterios de domicilio y fuente territorial, de tal forma que las persona que se encuentren domiciliada en el Perú, sean nacionales o extranjeras, tributaran a nuestro fisco por sus rentas de fuente mundial y en los casos en que no califiquen como domiciliadas en nuestro país, ya sean estas personas nacionales o extranjeras, tributará unicamente por sus rentas de fuente peruana.

Este criterio vinculante de la fuente mundial rigió en nuestro país desde el año 1968, así mismo el criterio legislativo de gravar las rentas de los no domiciliados va asistido de un sistema de credito ordinario a causa del impuesto abonado en el exterior con los límites establecidos como la tasa media en nuestra legislación, anteriormente aborada.

Como se ha podido verificar en el punto 2.4.6.2. nuestro país posee una corta lista de CDI's celebrados con otros Estados por lo que la posibilidad de evitar o atenuar el fenomeno de la doble imposición en los sujetos pasivos del impuesto se encuentran en parte fundamental en las medidas unilaterales de nuestra legislación, las cuales son insuficientes.

Afirmaríamos en ese sentido que el legislador estaría infringiendo contra el principio de capacidad contributiva el cual rige en el criterio de la fuente mundial pues no permite atenuar efectivamente el fenómeno de la doble imposición; pues hasta se limita el arrastre de pérdidas de rentas de fuente extranjera a ejercicios posteriores, así mismo no se permite el arrastre del crédito obtenido por el impuesto pagado en el exterior cuando este no se haya posido utilizar total o parcialmente en el ejercicio.

5.2.2. Analisis normativo del Objetivo 2

Analizar las medidas más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

En la actualidad vivimos en una economía mundial integrada, siendo por ello necesario que esta empiece a homogenizarse aún más en cuanto a los criterios y medidas para evitar la doble imposición, buscando una solución efectiva con el fin de homogenizar tanto los criterios de fuente como los de atribución.

Así pues, en los casos en que se aplica un convenio multilateral entre varias naciones, como la Decisión 578 de la CAN, estos deben estar presididos no solo por un comité o tribunal internacional que ayude a mitigar y resolver controversias si no que sirva para intercambiar información tributaria entre los Estados firmantes, pero para lograr estos tipos de convenios se necesitan establecer normas y procedimientos comunes en cuanto al origen económico y tratamiento de la renta, lo cual nace desde la legislación de cada país.

Por otro lado el método más viable hoy en día son establecer convenios bilaterales, esta tendencia sucita por varios paises optando por marco propuesto por la OCDE ya que es el de mayor difusión a nivel internacional.

5.2.3. Discusión de Resultados

En relación a los **criterios de vinculación**, el literal A) del apartado 5.1.1. Análisis de entrevistas, se puede evidenciar que cuatro de los especialistas entrevistados afirma que los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación interna no son suficientes para mitigar la doble imposición tributaria en el Perú, pues se necesitan, a parte de estas, otras medidas que apoyen a reducir dicho fenómeno; por otra parte solo uno de ellos que los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación interna son suficientes para mitigar la doble imposición tributaria en el Perú (resultado de la pregunta 1).

Además, dentro de los criterios que nuestra legislación adopta como el de fuente y el de domicilio o residencia, es éste último, en el que dos de los especialistas entrevistados, señalan que genera un menor conflicto en su aplicación en un escenario de doble imposición y otros tres especialistas entrevistados indican que es el criterio de fuente quien genera un menor conflicto, ambos criterios generan conflicto y ninguno de ellos generan conflicto, respectivamente (resultado de la pregunta 2); por lo que se puede concluir que existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú, considerándose dentro de éste análisis factores personales o subjetivos de la normativa actual.

En concordancia con lo anterior, coincidimos con Castañeda (2018) cuando en su investigación “Efectos de los convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional C.D.I en Colombia análisis del año 2014 al 2017”, señala el siguiente conflicto; Colombia al igual que Perú adopta dentro de su legislación interna el criterio de domicilio o residencia, es así que los residentes quedarán expuestos cuando generen rentas en un país con cual no se haya celebrado un Convenio para evitar la

doble imposición, pues con la aplicación exclusiva de este criterio, tendrán la obligación de declarar esas rentas generadas fuera del territorio sin posibilidad de deducir el impuesto que haya sido cancelado en el extranjero.

El autor añade que el sacrificio que muchas veces un país acepta al firmar los convenios es renunciar y dejar de percibir impuestos que pagarían sus residentes al generar rentas en el otro Estado firmante; es por ello que las economías deben ser sólidas y a su vez tener claras las reglas de desempate al momento de aplicar el impuesto en una determinada operación.

En cambio, es importante recordar que nuestra normativa del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes puedan deducir del Impuesto que les corresponda pagar en el país los impuestos a la renta efectivamente pagados en el extranjero, estableciéndose así el límite de deducción en base al cálculo de una tasa media, condiciones ya analizadas en el apartado 2.4.4. Renta de Fuente Extranjera en la Ley Peruana.

Siguiendo con el análisis, respecto a la **doble imposición**, en el literal B) del apartado 5.1.1. Análisis de entrevistas se destaca que tres especialistas entrevistados afirman que los convenios multilaterales son los ideales respecto de las medidas para evitar la Doble Imposición, otros dos especialistas entrevistados indicaron que los CDI entre países serían los ideales y que lo ya establecido en nuestra norma interna es suficiente, respectivamente (resultado de la pregunta 3).

Además, tres especialistas entrevistados afirman que el incremento de la inversión extranjera relacionada con la firma de convenios para evitar la doble imposición ha sido mínima, otros dos especialistas entrevistados indicaron que el incremento de la

inversión ha sido lo esperado y que ha superado lo esperado, respectivamente (resultado de la pregunta 4).

También indicaron dos especialistas entrevistados que el mayor beneficio en la aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición son las mejores condiciones económicas a contribuyentes, los otros tres opinaron que los beneficios son el intercambio de información tributaria entre países, incremento de puestos de trabajo en los países firmantes y crecimiento de inversiones extranjeras en los países firmantes, respectivamente (resultado de la pregunta 5).

Así también, los cinco especialistas entrevistados afirmaron que el nivel de inversiones extranjeras en el Perú tiene relación con el número de Convenios firmados para evitar la Doble Imposición pues poseemos pocos convenios para evitarla (resultado de la pregunta 6). Pudiendo inferirse, en base a todo lo mencionado, que las medidas multilaterales son las más eficientes y que se podrían adoptar para evitar la doble Imposición Tributaria en el Perú, considerándose dentro de éste aspecto factores como las medidas y métodos para evitar la Doble Imposición aceptados internacionalmente.

Al respecto, Campos (2017) en su investigación “El régimen tributario ecuatoriano y la doble imposición”, confirma que Ecuador ha conseguido no solo reducir el problema de la doble imposición con varios países sino ha logrado una mejor distribución de la potestad tributaria entre Estados y advertir la evasión fiscal en su país, destacando que Ecuador cuenta con dieciocho (18) Convenios para evitar la Doble Imposición firmados, más que el doble de Perú (8 firmados); esta red actual de CDI's suscritos evidencia su tendencia progresiva a establecer mayores negociaciones buscando una mejor inserción en el ámbito fiscal internacional, confirmando así que tener una mayor red de convenios no solo atenúa el problema

de la doble imposición sino, que genera mayores posibilidades de mercado y que este sea más atractivo para inversores extranjeros, sin embargo enfoca su posición a la firma de CDI'S entre dos naciones (medida bilateral), pues considera que las medidas multilaterales requieren de mayor tiempo de negociación y ajustes en las normativas de las naciones firmantes .

Lo mencionado en el párrafo anterior sigue la línea de ideas aludidas por Hidalgo (2019) en su investigación "La doble imposición tributaria en las inversiones privadas provenientes de países sudamericanos en el Perú periodo 2016-2018" afirmando el autor que inversionistas optan por incursionar en mercados donde se den convenios de doble tributación favorables a sus intereses económicos. Lo mencionado tiene relación directa en los beneficios que trae consigo la firma de estos convenios y a su vez con el incremento de la inversión extranjera a causa de estos

Por otra parte, apoyamos lo mencionado por Blas (2018) quien en su investigación "La doble no imposición en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición" afirma que cuando el Estado que debe gravar una renta, acorde a las cláusulas de un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), no lo hace porque su legislación interna la exonera o inafecta, por otra parte, el otro Estado contratante no puede gravarla tampoco en virtud al propio convenio, permaneciendo así esa ganancia sin tributar en ningún país.

Dicha afirmación se basó en el Informe N° 311-2005-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica de Sunat, referida en concreto a la adquisición de software hecho a la medida o de programas estandarizados, opinando que en este caso nos encontraríamos ante una enajenación y no ante una regalía, en consecuencia un licenciente no domiciliado estaría fuera del campo de aplicación del Impuesto a la Renta al no generar renta de fuente peruana.

La duda surgiría en la aplicación entre países miembros de la CAN, Decisión 578; el autor señala que en este escenario se daría origen al fenómeno de la doble imposición en caso de que una empresa extranjera preste un servicio que no sea de asistencia técnica (para el Convenio el criterio de conexión es la utilización económica, sin importar desde donde se prestó) a una empresa peruana, tal servicio no estaría sujeto a imposición en el extranjero, ya que por aplicación de la Decisión la potestad tributaria la tiene el Perú, es aquí cuando surge la controversia, ya que en nuestra legislación interna se señala que las rentas que genera una empresa no domiciliada solo serán gravables por las rentas que califiquen como renta de fuente peruana; en ese sentido, al prestarse el servicio desde el extranjero y pudiendo surgir una duda o conflicto como la del Informe mencionado, se estaría ante un servicio no sujeto a imposición en el Perú por nuestra legislación interna.

Ante esta situación se podría generar el fenómeno de la doble imposición al margen que se ha celebrado un convenio orientado a distribuir a uno de los países firmantes la potestad de gravamen del impuesto, por lo que se presentarían conflictos y controversias inclusive en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación para evitar la doble imposición y en los convenios aplicados, siendo estas situaciones en particular resueltas solo cuando los Estados mencionen su posición ante estos hechos o sucesos en estricto, lo cual se da en nuestro caso a través de informes emitidos por la Administración Tributaria.

5.3. Contrastación de hipótesis

En el presente estudio se empleó la prueba de proporciones, pues la finalidad y objetivo del muestreo es evaluar la validez de una afirmación con respecto a la proporción de una población.

Paso 1. Proponer la Hipótesis nula (H_0).

Paso 2. Proponer la Hipótesis alternante (Ha).

Paso 3. Nivel de significación (α).

Para este problema se ha estimado un nivel de significación de: $\alpha = 5 \%$.

Paso 4. Determinar el valor crítico Z_c .

$$Z = \frac{\hat{p} - P}{\sqrt{\frac{P(1 - P)}{n}}}$$

Fuente: elaboración propia con base en Mason (1995)

Paso 5. Decisión y conclusión

Tabla de contingencia N°. 1

Análisis de campo objetivo específico 1

Respuesta	Frec.	Porcentaje
Sí	1	20
No (Las disposiciones internas no son suficientes, se necesitan de otras medidas)	4	80
Total	5	100

Hipótesis General

Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, no inciden significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.

1. Hipótesis nula (H0).

H0: Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, **inciden** significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.

2. Hipótesis alternante (H1).

H1: Los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, **no inciden** significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.

3. Nivel de significación (α)

Se consideró un nivel de significación de: $\alpha = 5 \%$, c

4. Valor crítico 80 %

H0: $P \geq 0.80$

H1: $P < 0.80$

$\alpha = 0.05$

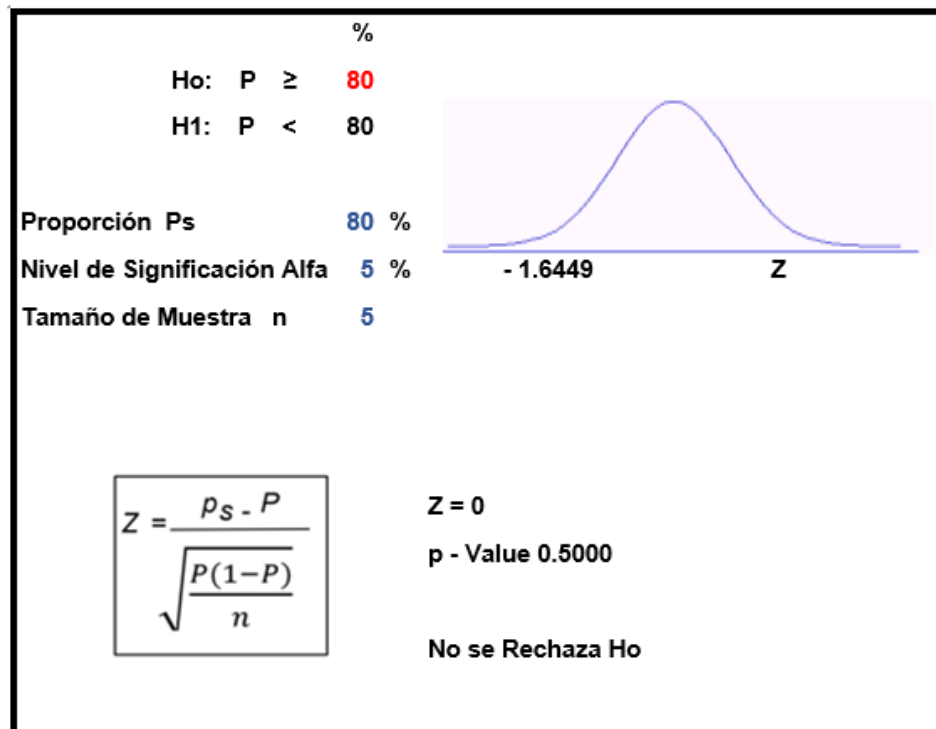


Figura 7. Prueba de hipótesis general

5. Interpretación y conclusión.

Con un nivel de significación del 5% existe evidencia para no rechazar la hipótesis nula, por lo que se infiere que los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición, inciden significativamente en la doble imposición tributaria en el Perú.

Tabla de contingencia N°. 2

Resultados de entrevista reforzamiento objetivo específico 1

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>Ambos criterios en similar proporción</i>	1	20
<i>El criterio de Fuente</i>	1	20
<i>El criterio de Domicilio</i>	1	40
<i>Ninguno genera conflicto en su aplicación</i>	1	20
Total	5	100

Hipótesis específica 1

No existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

1. Hipótesis nula (H0).

H0: **Existen** conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

2. Hipótesis alternante (H1).

H1: **No existen** conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

3. Nivel de significación (α)

Para el caso del problema se ha estimado un nivel de significación de: $\alpha = 5 \%$, c

4. Valor crítico: 80 %

H0: $P \geq 0.80$

H1: $P < 0.80$

$\alpha = 0.05$

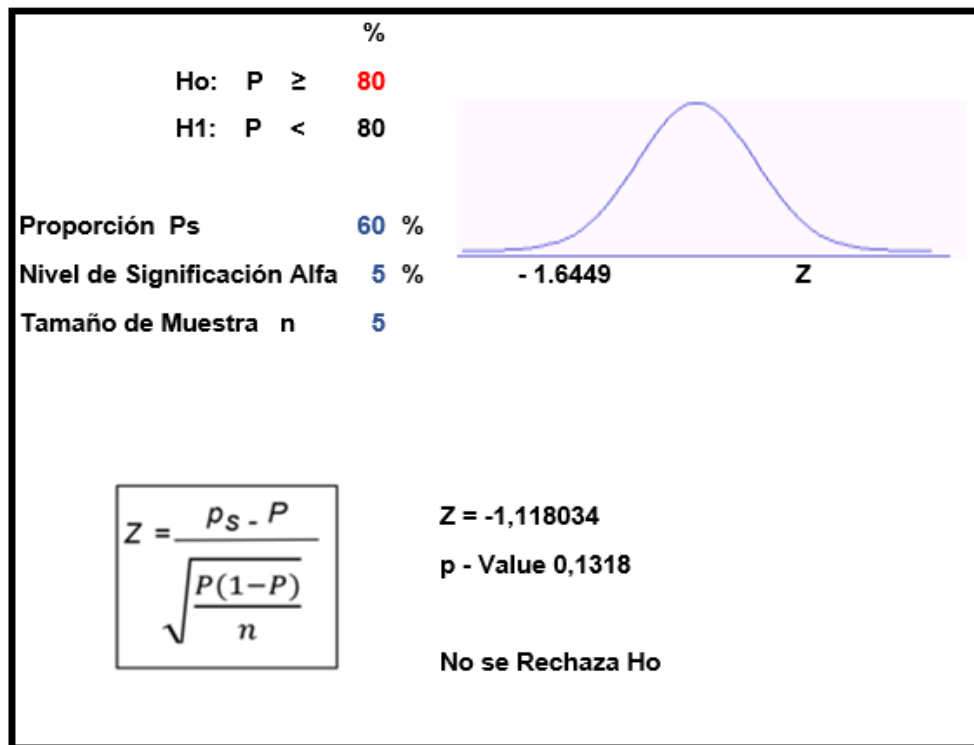


Figura 8. Prueba de hipótesis específica 1.

5. Interpretación y conclusión.

Con un nivel de significación del 5% existe evidencia para no rechazar la hipótesis nula, por lo que se infiere que existen conflictos en la aplicación de los criterios de vinculación adoptados en nuestra legislación y en los convenios firmados para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

Tabla de contingencia N°. 3

Análisis de campo objetivo específico 2

Respuesta	Frec.	Porcentaje
<i>No son suficientes, Convenios Multilaterales son los ideales</i>	3	60
<i>No son suficientes, los CDI entre países son los ideales</i>	1	20
<i>Sí son suficientes con lo ya establecido en nuestra norma</i>	1	20
Total	5	100

Hipótesis específica 2

Las medidas bilaterales son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

1. Hipótesis nula (H0).

H0: Las medidas bilaterales **no son** las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

2. Hipótesis alternante (H1).

H1: Las medidas bilaterales **son** las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

3. Nivel de significación (α)

Para el caso del problema se ha considerado un nivel de significación de: $\alpha = 5 \%$, c

4. Valor crítico: 80 %

H0: $P \geq 0.80$

H1: $P < 0.80$

$\alpha = 0.05$

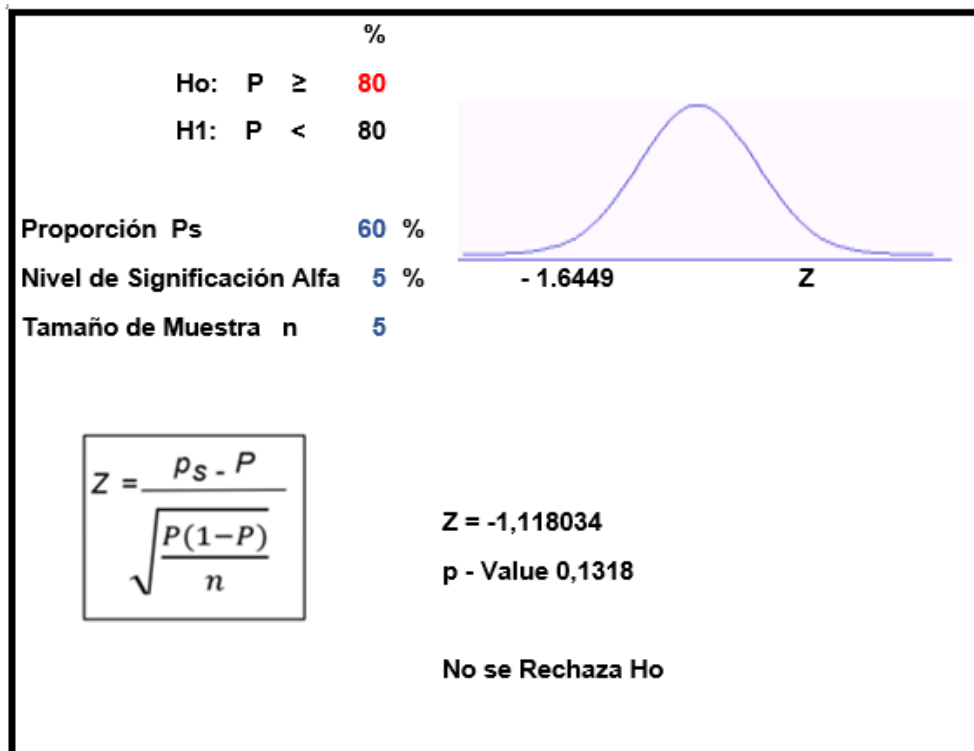


Figura 9. Prueba de hipótesis específica 2.

5. Interpretación y conclusión

Con un nivel de significación del 5% existe evidencia para no rechazar la hipótesis nula, por lo que se infiere que las medidas bilaterales no son las más eficientes que se podrían adoptar para evitar la doble imposición tributaria en el Perú.

CONCLUSIONES

1. De lo analizado en la presente investigación en el Perú existe incidencia significativa de los criterios de vinculación en nuestra legislación y los convenios para evitar la doble imposición. Primero, la sola aplicación de estos criterios en nuestra normativa interna puede generar una sobrecarga tributaria en el contribuyente y por otro lado, el conflicto en los convenios para evitar la doble imposición radica en los problemas de interpretación unilateral entre los países firmantes.
2. En nuestra Ley del Impuesto a la Renta se han adoptado los criterios de fuente y domicilio, los cuales como hemos no son suficientes para evitar la doble imposición tributaria, pues al margen de nuestras disposiciones internas se necesitan de otras medidas para atenuar este fenómeno. La incidencia en este caso nace cuando la sola aplicación de estos criterios ocasiona un exceso de carga tributaria en contribuyentes domiciliados que tributarán por sus rentas de fuente mundial y los no domiciliados por las rentas que califiquen de fuente peruana, quienes podrían también declarar en su país de residencia los ingresos generados en nuestro territorio y de ser el caso también pagarán nuevamente impuestos en su país. En paralelo, el Perú, en el convenio multilateral firmado con Bolivia, Ecuador, Colombia conocido como la Decisión 578 de la CAN, se adopta dentro de éste, el criterio de la fuente de renta, salvo casos de excepción. Por su parte los otros 7 Convenios para evitar la Doble Imposición con países como Chile; Canadá, Brasil, Corea del Sur, México, Portugal y Suiza, en todos estos convenios se adopta el criterio de la residencia o domicilio, siendo la incidencia principal en estos convenios los problemas de interpretación unilateral entre países, pudiendo generar en algunos casos conflictos entre los conceptos gravados o no gravados por nuestra norma interna y los criterios establecidos en los mencionados convenios, cabe resaltar que estos son casos excepcionales pero que se podrían presentar.

3. De acuerdo al presente estudio, sería ideal buscar un consenso internacional como medida multilateral entre Estados (similar a la decisión 578 de la CAN) y así uniformizar criterios de vinculación a fin de que al momento de su aplicación no surjan controversias, con la finalidad que los Estados se convenzan que adoptar un enfoque uniforme de estos criterios sería lo más neutral y eficiente y así podría ser posible ya evitar la Doble Imposición, pues al ya no existir diversidad de criterios ya no surgiría el fenómeno que se busca evitar; dichos convenios requieren de mucha coordinación y similar legislación entre los países firmantes. Hasta ahora, las medidas más efectivas y utilizadas para evitar tal hecho son las bilaterales, plasmadas en los Convenios para evitar la Doble Imposición. Es evidente, que nuestro país cuenta con una limitada red de Convenios para evitar la Doble Imposición y a la fecha se siguen manteniendo durante varios años ya negociaciones con otros países como España, Francia, Italia, Reino Unido, Tailandia y Suecia; una realidad preocupante pues al ser la herramienta más aplicada a nivel mundial ligada al crecimiento del comercio internacional, la escasez de estos convenios puede ser catalogado como parte del problema del desarrollo económico del Perú.

RECOMENDACIONES

1. El Estado peruano al ser catalogado un país promotor de inversiones, debería preocuparse por concretar ya los CDI's que ya durante varios años siguen en negociaciones (España, Francia, Italia, Reino Unido, Tailandia y Suecia), tiempo en los que se han perdido oportunidades de inversión y a su vez interesarse por buscar nuevas negociaciones que concluyan en futuros nuevos convenios con otros países.
2. La Universidad Nacional de Cajamarca en coordinación con el Colegio de Contadores Públicos de Cajamarca y con entidades del Estado como SUNAT, Pro Inversión, Ministerio de Economía y Finanzas, Ministerio de Relaciones Exteriores y demás, deberían fomentar y capacitar sobre la aplicación de este tipo de convenios internacionales a la pequeña y mediana empresa que busque expandir sus horizontes a países con los que mantenemos un convenio vigente, dando a conocer los beneficios que estos mecanismo e instrumentos representan, pues esta información es de poco conocimiento y difusión.
3. A través del Ministerio de Relaciones Exteriores el Estado debería anticipar problemas económicos internacionales y ser promotor de un consenso internacional entre varios Estados y así uniformizar criterios de vinculación entre estos, a fin de que al momento de su aplicación no surjan controversias y que los Estados se convenzan que adoptar un enfoque uniforme sería lo más neutral y eficiente y así podría ser posible ya evitar la Doble Imposición, al mismo tiempo implementar en el mismo consenso un sistema de intercambio de información entre países y sus administraciones tributarias a fin de que exista un adecuado gravamen de impuestos a sus residentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Blas, A. (2018). *“La doble no imposición en aplicación de los convenios para evitar la doble imposición”*. (Trabajo de investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima, Lima, Perú.

Castañeda, C. (2018). *“Efectos de los convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional C.D.I en Colombia análisis del año 2014 al 2017”*. (Tesis de Maestría). Universidad Libre Seccional Pereira, Colombia.

Campos, L. (2017). *“El régimen tributario ecuatoriano y la doble imposición”*. (Tesis de Maestría). Universidad Técnica de Ambato, Ambato, Ecuador.

Comision de la Comunidad Andina. (2004). Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones. [Regimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal]. Lima, Perú. Obtenido de: <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1063.pdf>

Congreso de la República. (1993). *Constitución Política del Perú* [Const]. Lima, Perú. Obtenido de: https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/198518/Constitucion_Politica_del_Peru_1993.pdf

Congreso de la República. (1991). *Decreto Legislativo N° 757*. [Aprueban Ley Marco para el crecimiento de la inversión privada]. Lima, Perú. Obtenido de: <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2159611/Decreto%20Legislativo%20N%C2%B0%20757.pdf.pdf>

Congreso de la República. (1991). *Ley N° 662*. [Otorgan un régimen de estabilidad jurídica a las inversiones extranjeras mediante el reconocimiento de ciertas garantías]. Lima, Perú. Obtenido de: <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1500114/DL662.pdf.pdf>

Congreso de la República. (1992). *Decreto Legislativo N° 162-92-EF*. [Aprueban el Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/normas/ejt/DS162_92EF.pdf

Congreso de la República. (2003). *Decreto Legislativo N° 162-92-EF*. [Aprueban el Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/normas/ejt/DS162_92EF.pdf

Congreso de la República. (2003). *Resolución Legislativa No. 27904*. [Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Canada_DT.pdf

Congreso de la República. (2003). *Resolución Legislativa No. 27905*. [Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf

Congreso de la República. (2006). *Resolución Suprema No. 213-2006-RE*. [Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto a la Renta]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Brasil.pdf

Congreso de la República. (2013). *Resolución Legislativa No. 30140*. [Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo]. Seúl, Corea del Sur. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Corea_DT.pdf

Congreso de la República. (2013). *Resolución Legislativa No. 30141*. [Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos a la Renta, y su Protocolo]. Lisboa, Portugal. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Portugal_DT.pdf

Congreso de la República. (2013). *Resolución Legislativa No. 30143*. [Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y su Protocolo]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Suiza_DT.pdf

Congreso de la República. (2013). *Resolución Legislativa No. 30144*. [Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y y su Protocolo]. Lima, Perú. Obtenido de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Mexico_D T.pdf

García, R. (1980). *Impuesto sobre la renta; teoría y técnica del impuesto*. Santo Domingo: Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.

García, R. (1978), *Manual del Impuesto a la Renta*, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos.

Gildemeister A. (1995). *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Gildemeister 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*. Lima: Themis, segunda época, número 41.

Hidalgo, G. (2019). *“La doble imposición tributaria en las inversiones privadas provenientes de países sudamericanos en el Perú periodo 2016-2018”*. (Tesis de Maestría). Universidad San Martín de Porras, Lima, Perú.

Jarach, D. (1971). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, Segunda edición.

López C. (1999). *La doble imposición interna*. España: Editorial Lex nova.

Margain H. (1956). *Problemas de la Doble Tributación Internacional*. México: Revista del Banco Nacional de Comercio Exterior, Departamento de Publicaciones, Décima Edición.

Reig, E. ; Gebhardt, Rubén; Malvitano, Rubén H. (2006). *Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría impuesto a la renta*. Buenos Aires: Onceava Edición.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (2004) *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a La Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias*. Obtenido de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (2004) *Reglamento de la Ley del Impuesto a La Renta, Decreto Supremo N.º 122-94-EF y normas modificatorias*. Obtenido de: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html>

United Nations [UN]. (s.f.b.) *Tratamiento Tributario de los Servicios en el Perú*. Obtenido de: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/2015PTB_3Peru.pdf

Xavier, A (2005). *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: Abaco

ANEXOS

Anexo 1. Guía de entrevista a Profesionales Especialistas

1. De acuerdo a su experiencia. ¿Cree usted que los criterios de vinculación de fuente y domicilio adoptados en nuestras normas internas regulan y evitan la doble imposición de forma correcta y eficiente?

I. Análisis de los Criterios de Vinculación para evitar la Doble Imposición Tributaria

2. En base a su experiencia ¿Cuál de los criterios de vinculación (fuente y domicilio) considera usted que el Perú al adoptarlos en su normativa genera menor conflicto en un escenario de doble imposición ?
3. ¿Considera usted que los criterios de vinculación adoptados por el Perú son suficientes para evitar la Doble Imposición o deberían estar sujetos a la aplicación de otras medidas para evitar la Doble Imposición ?
4. Según su experiencia, ¿Cómo considera la firma de convenios para evitar la Doble Imposición en relación al crecimiento de las inversiones extranjeras en el Perú en los últimos 3 años?
5. Según su análisis, ¿Cuál ha sido el mayor beneficio en la aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición?
6. ¿Considera usted que el nivel de inversiones extranjeras en el Perú tiene relación el con el número de Convenios firmados para evitar la Doble Imposición?

II. Legislación Comparada aplicación de Normas Internas y Convenios para evitar la Doble Imposición

7. ¿Conoce usted algún Estado en América o Europa donde en su sistema tributario se emplee de manera armónica criterios de vinculación y/o convenios para evitar el fenómeno de la Doble Imposición? – Explique:

III. Sugerencias y Recomendaciones

8. Según su criterio, ¿Qué modificaciones y/o implementaciones normativas serían necesarias para mitigar eficientemente el fenómeno de la doble imposición en nuestro sistema tributario?