



Trabajo de Investigación

Para optar el grado académico de Bachiller en Ciencias Económico Empresariales

Facultad de Ciencias Económico Empresariales y Humanas
Escuela Profesional de Contabilidad

La doble imposición tributaria un tema pendiente

The double taxation a pending issue

Autor:

Diana Belen Bonilla Ballon

Asesores:

Mgr. Harold Yusit Gamero Maldonado

Dr. Julio César Lizárraga Zegarra

Arequipa, 2019

Resumen

La presente investigación busca analizar y entender el concepto de doble imposición para lo cual es necesario retroceder en el tiempo y hacer un poco de historia desde la edad media hasta nuestros días, la cuál sin duda nos ayudará a profundizar sobre nuestro tema de interés.

Así también se identificará las principales causas y consecuencias que esta origina, de la misma manera se realizará un estudio detallado de las medidas optadas actualmente para hacer frente a la doble imposición, como lo son las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales. Otra forma que utilizan los estados son los métodos de exención, imputación y crédito, que básicamente están basados sobre las rentas pagadas o por pagar. Y por último los Convenios para evitar la Doble Imposición, cuyos modelos están establecidos por tres organismo importantes, la OCDE, la ONU y la CAN, todos estos que se desarrollaran minuciosamente en el transcurso del trabajo.

Resulta importante estudiar la doble imposición ya que hoy en día la economía está compuesta en gran parte por la inversión extranjera, aspecto en el cual esta repercute de manera significativa, ya qque al presentarse desanimará a aquellos posibles inversores extranjeros, porque serán sujetos del impuesto más de una vez, tanto en el país donde generen la renta así como en el país donde se encuentren domiciliados, por consecuencia afectando así sus utilidades. Además también su efecto tributario en cuanto a la elusión de impuestos, dado que al verse afectadas las empresas buscarán beneficiarse ante cualquier oportunidad que se les presente.

Finalmente después de analizar la literatura poder formular un juicio respecto a la eficacia de las herramientas utilizadas por los países para enfrentar la doble imposición, en esta oportunidad enfocarnos especialmente en el impacto que tienen estas herramientas en el Perú, para así poder identificar las necesidades que nuestro país requiere y si éstas son significativas.

Palabras Claves: Doble Imposición, Sujeto Pasivo, Elusión Tributaria, Inversión, Convenio

Abstract

This research seeks to analyze and understand the concept of double taxation for which it is necessary to go back in time and make a little history from the Middle Ages to the present day, which will undoubtedly help us to deepen on our topic of interest.

It will also identify the main causes and consequences of double taxation, as well as a detailed study of the measures currently chosen to deal with double taxation, such as unilateral, bilateral and multilateral measures. Another form used by states is the methods of exemption, imputation and credit, which are basically based on income paid or payable. And finally the Double Taxation Avoidance Conventions, the models of which are established by three major bodies, the OECD, the UN and the CAN, all of which will be developed in detail in the course of the work.

It is important to study double taxation since today's economy is largely composed of foreign investment, an aspect in which it has a significant impact, since when it presents itself it will discourage potential foreign investors, because they will be subject to the tax more than once, both in the country where they generate income as well as in the country where they are domiciled, thus affecting their profits. In addition, it also has a tax effect in terms of tax avoidance, given that by being affected companies will seek to benefit from any opportunity presented to them.

Finally, after analyzing the literature, to be able to formulate a judgment regarding the effectiveness of the tools used by the countries to face double imposition, in this opportunity to focus especially on the impact that these tools have in Peru, in order to be able to identify the needs that our country requires and if these are significant.

Keywords: Double Taxation, Subject Liability, Tax Avoidance, Investment, Agreement

Dedicatoria

*Para la persona que más admiro en mi vida, porque todo lo que
soy te lo debo a ti.
Gracias mamá.*

Indice

Resumen	2
Abstract.....	3
Dedicatoria.....	4
Linea De Investigación	7
Introducción.....	8
1. Antecedentes Históricos de la Doble Imposición	10
2. La Doble Imposición.....	11
2.1. Definición.....	11
2.2. Clases de doble imposición	13
2.2.1. Doble Imposición Jurídica	13
2.2.2. Doble Imposición Económica.....	14
2.3. Elementos Necesarios en la Doble Imposición	15
3. Criterios de Vinculación.....	16
3.1. Criterio Objetivo o de la Fuente	16
3.2. Criterio Subjetivo o de Renta Mundial.....	17
4. Causas de la Doble Imposición	18
5. Consecuencias de la Doble Imposición.....	18
5.1. Violación de Derechos Individuales	19
5.2. Disminución de Inversión Extranjera	19
5.3. Elusión Tributaria.....	19
5.4. Freno de la Globalización.....	20
6. Medidas para Evitar la Doble Imposición	20
6.1. Medidas Unilaterales.....	20
6.2. Medidas Bilaterales.....	20
6.3. Medidas Multilaterales	21
7. Métodos para evitar la Doble Imposición	21
7.1. Método de Exención	21
7.2. Métodos de Imputación y Crédito.....	22
7.3. Otros Métodos.....	23
7.3.1. Método de la deducción simple.....	23
7.3.2. Método del diferimiento del Impuesto	23
7.3.3. Método de la reducción del Impuesto.....	23
8. Modelos de Convenio de Doble Impocisión	23
8.1. Modelo de la O.C.D.E	24

8.2.	Modelo de la O.N.U o MONU	24
8.3.	Modelo de la Comunidad Andina o MCAN	25
8.3.1.	La Decisión 578.....	25
8.4.	Diferencias entre los Modelos	26
8.5.	Estructura de los Convenios.....	27
8.5.1.	Ámbitos de Aplicación de los CDI.....	27
8.6.	Convenios de Doble Impocisión en el Perú.....	28
8.7.	La Legislación Peruana y la Doble Imposición	28
8.7.1.	Persona Natural	28
8.7.2.	Persona Jurídica.....	29
8.8.	Aplicación de los Convenios de Doble Imposición.....	29
8.9.	Definiciones respecto a los CDI.....	30
9.	La OCDE y el Perú	31
9.1.	Requisitos para ser Miembros	32
10.	Conclusiones	33
11.	Referencias	35

Línea De Investigación

El presente trabajo de investigación tiene como línea general, la investigación contable. Desarrollaremos los conceptos claves y a partir de ellos se realizará un análisis detallado de cada uno, posteriormente determinaremos la problemática que aborda el presente tema, así también las posibles medidas para su solución.

Introducción

La economía de un país depende de diversos factores, tales como el nivel de inversión tanto interna como externa, niveles producción, estabilidad política, avances tecnológicos, entre otros. El Producto Bruto Interno (PBI) es el indicador que mide el crecimiento económico de un país en un determinado momento, basándose en la producción que realizan las empresas dentro del territorio, ya sean nacionales o internacionales. Este indicador está compuesto por el consumo privado, el total de inversión, el gasto público, y las exportaciones e importaciones realizadas en un periodo determinado.

La inversión extranjera representa aproximadamente el 48% de la economía peruana (PROINVERSION - Perú, 2019) es decir casi la mitad de la economía del país está sustentada por esta fuente. Las principales inversoras son empresas multinacionales, entendiendo éstas como sociedades mercantiles o industriales cuyos intereses y actividades se hallan establecidos en muchos países (RAE, 2019).

Al ser empresas creadas en el extranjero pero que prestan sus servicios en diferentes países. Deben cumplir con obligaciones tributarias al igual que una empresa que sólo genera rentas en un solo país. Sin embargo, así como tiene obligaciones en su país también las tiene en los demás países donde ejerce actividad económica, siendo sujeto de pago del impuesto más de una vez. Por consecuencia generando la doble imposición, que es la potestad que creen tener uno o varios países acerca del gravamen de una renta producida por un sujeto, conluyendo con la imposición por parte de ambos países.

Con el fin de resolver estos conflictos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), estableció modelos de Convenios de Doble Imposición (CDI). Y por otro la Comunidad Andina de las Naciones (CAN) que es un organismo internacional, el que cual publicó instrumentos normativos para impedir la doble tributación entre países miembros de dicha comunidad. En estos convenios se establece las reglas que se usarán para evitar la doble imposición donde uno sea el único que cobre el impuesto, o que sea un cobro compartido.

Además, instaurar la comunicación necesaria entre las Administraciones Tributarias de los diferentes países, de tal manera que juntas puedan combatir casos de elusión por consecuencia de esta doble imposición. La doble imposición se presenta generalmente en el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Patrimonio, pero siguiendo la legislación peruana nos enfocaremos sólo en el primero.

Los países deben determinar qué rentas gravarán. Existen dos posibilidades: o gravan a los sujetos residentes (domiciliados) o nacionales de su país por el total de sus rentas sin importar donde se realicen; o gravan las rentas producidas en su territorio sin importar la

residencia, domicilio o nacionalidad de los sujetos que la generan (MEF, 2019).

En Latinoamérica se ha utilizado el último método, ya que fomentaba mayor recaudación tributaria. Los inversionistas extranjeros que desarrollaban operaciones en el país, eran sujetos del impuesto a la renta. Desde 1968 en el Perú se trabaja de la primera manera, gravando a sujetos domiciliados en el país y que realicen actividad económica cual sea el lugar (extranjero) que fuera. En el país se cuenta con 8 convenios para evitar la doble imposición, entre los cuales están países como Chile, Brasil, Canadá, Suiza, México y otros.

Entonces al no existir convenio, las empresas extranjeras serán sujetos de doble imposición, creando así un descontento el cual las hará reformular si la inversión realizada es o no rentabilidad. Asimismo para no ser afectadas de forma absoluta, utilizarán el planeamiento tributario, que según el Colegio de Contadores de Lima (CCPL) es el conjunto de prácticas enfocadas en disminuir o eliminar la carga fiscal, y también para alcanzar algún beneficio tributario, con el fin de obtener un menor pago. No se puede declarar que las empresas extranjeras buscan evadir impuestos, pero no dejarían pasar cualquier oportunidad, algún vacío en la ley, para disminuir sus responsabilidades tributarias.

Es necesario conocer la diferencia que existe entre los conceptos de elusión y evasión. La elusión se produce al evitar o aprovechar con astucia la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si se pusiera en práctica lo establecido en la norma (Rosembuj, 1999, pág. 94). Por otro lado la evasión se entiende como aquella conducta voluntaria y dolosa, omisiva o comisiva, de los obligados tributarios donde se eximen del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias (León, 2014, pág. 17)

Considero que es importante estudiar el efecto que tiene la doble imposición tributaria en la inversión extranjera, así también como en la elusión de impuestos, ya que el Perú es un país muy atractivo para la inversión por su variada diversidad, por otro lado hoy en día las irregularidades en cuanto al cumplimiento de normas tributarias son un tema preocupante porque perjudican al país, ya que con la recaudación de impuestos el gobierno peruano puede realizar obras que satisfagan las necesidades de las personas.

En consecuencia, es necesario meditar acerca de las leyes tributarias que se manejan o en todo caso revisarlas, para así poder solucionar las consecuencias aberrantes que surgen a raíz de la doble imposición. Finalmente, este trabajo busca analizar el impacto que tienen los Convenios de Doble Imposición, y también si las demás herramientas utilizadas por el Perú logran combatir la doble imposición.

1. Antecedentes Históricos de la Doble Imposición

Como se podrá observar en los siguientes párrafos, el problema de la doble imposición es un tema tratado a lo largo de la historia, ya que siempre existió la incógnita sobre qué estado tiene derecho impositivo respecto a: lugar en que se encuentran los bienes y donde residen sus propietarios.

Para poder entender de manera más profunda el tema de la doble imposición es necesario hacer un poco de historia, según Atchabahian (2003) contador y escritor argentino: “Por el siglo V se fundó una colonia en Léucade, isla griega (mar jónico), donde vivían habitantes de ciudades cercanas, como de Oponte (Oriente). Los fundadores eran sujetos a imposición en la misma colonia y en su tierra natal” (pág. 258). Queda claro que la discusión de la doble imposición se abordada desde tiempos inmemorables y que de alguna manera es una referencia a lo que sucede en la actualidad.

Los antecedentes más importantes de la historia se pueden hallar en la Edad Media. Irnerio conocido jurista italiano en aquella época, fundador la escuela de boloña, en la que tuvo cuatro importantes discípulos juristas llamados los “Cuatro Doctores”, tal como lo hace notar Sampay (1951): “En el siglo XII el boloñés Jacobus, uno de los 'cuatro doctores' discípulos de Irnerio, se preguntó hasta qué punto un ferrarés estaba obligado a satisfacer impuestos cuando poseía patrimonios simultáneamente en Ferrara y Bolonia” (pág. 79).

En la opinión de Richman (1963): “El problema de la posesión de facultad para gravar una renta fue tratado en el medioevo, estudiosos y teólogos desarrollaron las definiciones de moral y justicia en temas fiscales, comprendiendo la doble imposición” (pág. 121). Se intuye que esto fue consecuencia de la implementación de nuevos modelos de tributación para el impuesto a la propiedad, el cual se aplicaba teniendo en cuenta el lugar donde la propiedad estuviese ubicada.

Y así fue como empezó la evolución de los dos modos de imposición: conforme el domicilio del propietario del bien, y según la sede del bien gravada. Tal como señala Atchabahian (2003) la disputa empieza cuando:

El país de domicilio del poseedor cree que por el principio de enlace político tiene derecho de gravar los bienes que este tenga y donde sea que los tenga, por otro lado los otros países, en donde se encuentran situados parte de esos bienes, interpretan que el principio de lazo económica, les da derecho de gravarlos, sin tener en cuenta el lugar de residencia del dueño. (pág. 529)

El método que se utilizaba para gravar la propiedad, dejó de ser aplicado a fines del siglo XVIII, por lo que el conflicto antes analizado casi desapareció. Hasta que volvió a surgir durante el siglo XIX. Desde el siglo XIX se empezaron a firmar los primeros convenios, entre gobiernos de la Europa central, donde se acordó algunas disposiciones de carácter tributario. En 1843 se firmó el primer tratado entre Bélgica y Francia.

Como expresa Bühler (1968): "En 1914 no se firmó ningún tratado de doble imposición amplio que fundamentalmente tuviera por objeto la regulación de la imposición sobre la renta y sobre las sociedades" (pág. 33). Por otro lado antes que sucediera la Primera Guerra Mundial los impuestos sobre la renta aplicados, constaban en tasas bajas, por lo que el problema de la doble o múltiple imposición no tenía impacto importante en las rentas de las personas en aquel entonces.

En el transcurso del tiempo los países se dieron que cuenta que los sucesos internacionales relacionados con la tributación, iban tomando mayor relevancia por lo que merecían especial atención. Dada la existencia de casos en los que se gravaban las rentas obtenidas por un residente de un estado, resultantes por una inversión realizada en otro, este último gravando a su vez la misma renta, sin exonerar al residente del otro estado que ya es sujeto de pago de impuesto.

Es por eso que se fueron consolidando con mayor rapidez trabajos realizados por organismos internacionales. Los que sirven de herramienta indispensable para entender el fenómeno de la doble imposición, ya que abordan posibles soluciones muy a parte de las que los estados de manera independiente adoptan en su legislación, estos estudios buscan soluciones de carácter bilateral, como lo son los convenios internacionales.

2. La Doble Imposición

2.1. Definición

Partimos entendiendo la doble imposición como aquella situación en la que se grava más de una vez una misma renta o ingreso, por uno o más estados, este gravamen se da por consecuencia de la aplicación de las legislaciones de cada país inmerso en esta situación. Empleando las palabras de Atchabahian (2003) donde manifiesta que la doble imposición: "Se refleja en la porción de ingreso sobre la cual no coincide el lugar de residencia del sujeto pasivo, el lugar donde el ingreso es producido, o bien este último lugar fuere distinto del país de la nacionalidad" (pág. 533).

Por otro lado desde una perspectiva más actual están Sarduy & Rosado (2018) quienes agregan que se entiende por doble imposición: “Aquel gravámen de una capacidad económica en varios Estados, de la que resulta un gravamen superior al soportado por esa capacidad cuando solo es objeto de gravamen en un Estado” (pág. 295). Analizando los párrafos anteriores se puede considerar que la doble o múltiple imposición surge a partir de la competencia de soberanías que se da entre países, tal como lo expresa Quiñones & De la Cruz (2008): “Cada vez que dos o más países imponene su soberanía a un mismo sujeto respecto a gravámenes de similar naturaleza, y por el mismo objeto impositivo” (pág. 57)

En otro orden de ideas respecto al nacimiento de la doble imposición se encuentra a López Freyle (1962) quien habla sobre la aparición de una misma situación sujeta del impuesto por diferentes países, expresando que:

El dilema empieza cuando dos estados consideran una misma situación jurídica o un mismo hecho generador como elemento gravable, ya sea que pretendan gravar la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia. (pág. 44)

Desde otra perspectiva tomando en cuenta la opinión de Herrán Ocampo (2000) quien aborda la definición desde dos puntos de vista:

Desde los poderes públicos, concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla limite el ejercicio de estas. Y por el lado del contribuyente, consiste en soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados. (pág. 46)

Finalmente para la OCDE la doble imposición es consecuencia de la utilización de gravámenes similares entre países a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Por todo lo antes citado, se puede definir la doble imposición como el gravamen de dos o más países hacia un mismo contribuyente. La ocurrencia de este hecho está sometida al sistema de tributación y leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible. Los países buscan gravar tanto la renta que se genera en su territorio, y la que se genera en el exterior.

Existen dos sistemas por los que un país puede fundamentar su imposición, el primero es el sistema basado en la territorialidad, el cual sustenta que un país sólo grava la renta que se origina en su territorio; y el segundo es el sistema de renta mundial, donde el país tiene derecho a gravar ambas rentas la que se origina en su territorio, y la que tienen sus residentes alrededor del mundo. Se puede decir que el país amplía su derecho de gravar, situación que desencadena la doble tributación internacional.

2.2. Clases de doble imposición

Siempre se hallan conflictos de determinación de la imposición, cuando dos o más países distintos pretendan gravar un mismo ingreso o un mismo contribuyente. Naciendo la doble imposición tributaria, que se presenta de dos maneras, la doble imposición jurídica (sujeto) o la doble imposición económica (ingresos).

2.2.1. Doble Imposición Jurídica

Toma el nombre de doble imposición internacional, porque su aplicación es más amplia, se da en todo tipo de rentas adquiridas en el extranjero. Como expresa Pesantez (2010): “Se produce cuando, sobre una misma materia imponible y en un mismo período impositivo, se aplican dos impuestos similares. Es el conflicto que surge entre ordenamientos disímiles en cuanto al tratamiento de materia imponible en un mismo período impositivo” (pág. 220).

Para ilustrar un poco mejor esta forma de doble imposición, analicemos un ejemplo. En el caso de que una empresa residente en el Perú, que invierte en otro país en este ejemplo España, colocando capital, será sujeto de retención del impuesto en el país donde está colocando y además también en su país de residencia es decir Perú, por criterio de renta mundial, el cual explicaremos detalladamente más adelante. Según la OCDE y la ONU esta doble imposición jurídica puede darse de tres maneras.

Primero, cuando dos países graven la renta y patrimonio total de una misma persona ya sea natural o jurídica. Segundo, cuando una persona residente en un país, obtenga rentas de otro y ambos países decidan gravar estas rentas. Y por último cuando dos o más países graven a una persona natural o jurídica, que no sea residente en ninguno de los anteriores, por las rentas que posea en ambos.

2.2.2. Doble Imposición Económica

La doble imposición económica grava una misma renta, pero que le pertenece no sólo a uno sujeto si no a varios, es lo que principalmente la diferencia de la doble imposición jurídica.

Tiene carácter interno o internacional (rentas obtenidas dentro y fuera del territorio de residencia, respectivamente) y a diferencia de la doble imposición jurídica se produce en algunos tipos de renta. Según (Zuzunaga del Pino, 2008) afirma: “Se presenta cuando un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo período, pero en cabeza de diferentes personas” (pág. 120). A diferencia de la jurídica, aquí no existe el requisito de la identidad subjetiva que sí es considerada por la doble imposición jurídica.

“Se puede hablar de doble imposición en dos sentido, jurídico y económico, diferenciándose por la falta en la doble imposición económica del elemento de la identidad del sujeto, elemento fundamental en la doble imposición jurídica” (Checa Gonzalez, 1998).

Esta situación se genera cuando los estados otorgan la titularidad de componentes patrimoniales que generan rentas gravables, a diferentes sujetos. De tal manera que cada estado reconocerá a dichos titulares de manera independiente, y por ello serán sujetos de impuesto, también se puede originar por las operaciones vinculadas y precios de transferencia en caso de no llegar a un acuerdo bilateral.

Sin embargo para Vallejo y Gutierrez (2002) la razón más común de que suceda la doble imposición económica es: “La doble imposición de dividendos que tiene lugar cuando el beneficio societario obtenido por una entidad jurídica residente en un Estado es gravado de nuevo, al ser objeto de distribución, en el país receptor del dividendo” (pág. 40). Para entender mejor esta imposición económica analicemos el siguiente ejemplo.

La empresa domiciliada en el Perú dedicada a la venta de sillas de plástico, tiene su matriz en España. En el ejercicio 2017 generó utilidades por lo que las distribuyó a su matriz, después de pagar impuesto en el Perú. Las utilidades distribuidas serán afectadas tributariamente como rentas de fuente extranjera a favor de la matriz ubicada en el exterior, que pagará un impuesto por las rentas obtenidas. Esta situación es muy común a nivel internacional, dos estados gravan una misma renta, por un mismo ejercicio y mismo impuesto, pero sobre la matriz y la subsidiaria (dos sujetos diferentes).

Se debe tener en cuenta que hasta el momento no existe ningún convenio firmado con Colombia.

La distribución de dividendos y su incidencia en la doble imposición es un tema que está en cuestión y que es examinado actualmente con mucha preocupación. Para solucionar este problema es necesario que los estados apliquen medidas unilaterales y bilaterales, cabe recalcar que esta situación no es muy frecuente, pero existe. Si bien la OCDE en sus convenios habla respecto a la distribución de dividendos, no exige el cumplimiento sino más bien deja a elección a los Estados la solución del problema.

2.3. Elementos Necesarios en la Doble Imposición

Para poder entender el fenómeno de doble afectación tributaria por parte de dos jurisdicciones distintas, dentro de la doctrina, se indica que deben presentarse de manera concurrente cuatro elementos necesarios, los cuales se indican a continuación. De acuerdo con (Zuzunaga del Pino, 2008): “a) Existencia de dos o más potestades tributarias; b) Imposición de dos tributos de idéntica o similar naturaleza; c) Mismo presupuesto de hecho; d) Mismo período de imposición” (pág. 61).

- a) La existencia de dos estados cuyas soberanías se encuentran en discusión respecto al gravamen de un sujeto. Este sujeto es una misma persona, sin embargo en algunos casos los estados llegan a determinar que esta persona es distinta a la que es gravada por el otro estado, esto sucede por las legislaciones que cada país tiene y que muchas no tienen congruencia la una con la otra.
- b) Conocimiento de los impuestos que serán aplicados, estos pueden ser equivalentes o en muchos casos iguales, para poder determinar cuales son estos tributos, se deberá tener claro el objeto de estos, es decir sobre en el que se aplicará. La determinación de estos impuestos significan un elemento esencial para la existencia de la doble imposición jurídica.
- c) Un mismo hecho generador, es decir un mismo objeto o materia imponible.
- d) Los impuestos deben aplicarse en el mismo periodo de tiempo, haciendo que estos recaigan sobre una misma renta en un mismo momento.

3. Criterios de Vinculación

El resultado de aplicar estos criterios nos ayuda a saber en qué país somos sujetos del impuesto, puede que varios países opten por el criterio que más les convenga, para así hacerse de dinero que sirve para su desarrollo individual. Como lo hace notar Reig, Gebhardt & Malvitano (2006):

Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger tal momento, y así los criterios utilizados resultan ser: el del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta, llamado también principio de la universalidad o de la renta mundial o global, y el de ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene, o principio del país de origen, desechando en general el lugar de celebración de los contratos. (pág. 91)

Los vínculos del estado con el aspecto tributario, se rigen bajo ciertos principios, conocidos como jurisdiccionales. La territorialidad o más conocido como fuente (objetivo), y otro basado en la residencia, domicilio, y nacionalidad del sujeto pasivo (subjetivo). Cada estado es libre de adoptar el criterio que desee en caso de un país que adopta el principio de renta mundial a raíz del domicilio, residencia, ciudadanía o nacionalidad de su contribuyente, se sentirá con derecho de gravar la totalidad de las rentas obtenidas por este sin importar donde se hayan generado. Por otro lado aquel país que se rige bajo el primer principio es decir el objetivo, tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas en su jurisdicción, sin importar la característica subjetiva del contribuyente.

3.1. Criterio Objetivo o de la Fuente

Según el denominado principio de la fuente serán objeto de tributo sólo aquellas operaciones con origen en la jurisdicción de un país, por lo tanto el resto de operaciones con origen fuera de esta jurisdicción son excluidas. Por tanto se puede inferir, que aquellos residentes en un país, con rentas extranjeras, quedan exentos de la imposición, este principio es limitante a la territorialidad. Está basado en la pertenencia que tiene estado, por la actividad generada. Para Rosembuj (2003) la pertenencia: “Resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país” (pág. 200).

Se puede distinguir dos criterios de fuente, la fuente como producto en la cual se encuentra el lugar donde se realicen las actividades económicas o se preste el servicio, el lugar donde se utilice el servicio. Además también la fuente del pago, tomando en

cuenta el lugar de residencia del pagador del servicio, ya que este será el que pague el impuesto. Para que se determine el impuesto a la renta, es fundamental el lugar de generación de las mismas, donde se ejerce la actividad económica, donde se utilizan los elementos que hacen su posible su producción, es por eso que ese criterio se denomina como fuente de producción.

El comercio internacional que en su mayoría se da de manera electrónica, dificulta la correcta determinación del lugar de la fuente donde se generán las rentas, por lo cual los diferentes países han decidido adoptar ciertas medidas en cuanto a posibles escenarios, tal es el caso de las regalías las cuales se estiman localizadas en el estado donde haya sido reconocido tales derechos de cesion. En cuanto a los intereses se creen adquiridos en el lugar donde se de el contrato del préstamo o donde se situen los bienes dados en garantía. el lugar donde se ubican los bienes dados en garantía. Desde el punto de vista de Sacchetto (2008) el comercio electrónico:

Deslocaliza los elementos propios del comercio tradicional. Los tributos tradicionales, tantos directos como indirectos, se vinculan a hechos imponibles concretos susceptibles de ser medidos y localizados, por lo que entran en crisis al momento de su aplicación frente a estas nuevas formas de producción de la riqueza (pág. 29).

3.2. Criterio Subjetivo o de Renta Mundial

El principio subjetivo conocido como criterio de renta mundial grava a todo sujeto que cumpla con el criterio de nacionalidad o ciudadanía. sin importar el lugar donde genere sus rentas. Por ejemplo aquellas personas que obtengan la ciudadanía estadounidense, deben pagar impuesto aún cuando las rentas generadas no hayan sido en USA.

Según este principio el titular del capital, o de la renta, es sujeto de gravamen ya sea que viva o no en tal lugar, siempre que su domicilio o residencia esté comprendido en el país que utiliza dicho criterio, sin relación alguna de donde se haya generado la renta. El criterio de residencia o domicilio, se aplica sobre el lugar donde esté domiciliado un sujeto, el conflicto se da cuando dicho sujeto tiene varios domicilios, por lo que el pago de tributos será exigido por aquellos estados donde se encuentre domiciliado.

El concepto de residencia define quien tributará y quien no, al hablar de personas jurídicas, para determinar la residencia se toma en cuenta diferentes aspectos muy a parte del lugar de constitución, por ejemplo dirección del negocio, lugar donde se realizan las operaciones, todo ello ayudará a determinar la residencia.

4. Causas de la Doble Imposición

La causa de la doble imposición se centra en la superposición jurisdiccional fiscal que se da por parte de los estados, donde tienen que ver los criterios de aplicación de las normas tributarias propias de cada uno. Teniendo en cuenta a Torres Silva (2011), hay dos factores que dan origen a la doble imposición:

El primero es el empleo de diferentes criterios de sujeción, donde los estados utilizan su potestad para aplicar criterios que determinen que gravarán y que no, los criterios que escogan cada estado pueden no ser iguales. El segundo, utilización de criterios iguales, ambos estados emplean el mismo criterio más no la misma interpretación del mismo, son un ejemplo los conceptos de residencia, domicilio (pág. 22).

Entendamos mejor con ejemplos, en el caso del primer factor imaginemos a un sujeto extranjero, al cual un estado le aplicará el criterio de fuente, gravando todo aquello que se genere en su territorio, pero el estado donde es ciudadano utilizará el criterio subjetivo o de renta mundial. Y en el segundo factor, el caso de un sujeto extranjero que por permanecer un determinado tiempo en un país, el estado decide hacerlo residente y por tanto sujeto pasivo del impuesto, sin embargo el otro estado afirma que este es residente por haber nacido allí.

5. Consecuencias de la Doble Imposición

Como se mencionó en los párrafos introductorios, dentro de los efectos de de la doble tributación está la elusión de impuestos, ya que una carga impositiva mayor exagerada, puede llevar a que las empresas tengan conductas poco éticas. Por otro lado la reducción de inversión extranjera e intercambio de capitales, tecnología y trabajo, que impactan de manera directa a la economía de un país. Algunos estudios y análisis de este tema mencionan que el enfoque generalmente usado es de un problema meramente técnico fiscal, limitando así el entendimiento de lo que realmente es la doble imposición, un grave conflicto con la justicia tributaria.

5.1. Violación de Derechos Individuales

Algunos autores afirman que la doble imposición quebranta los derechos de las personas en cuanto a los tributos, porque adultera la función impositiva por parte del Estado, al no regirse en orden al derecho, y terminando en una acción meramente requisatoria que sobrepasa la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Generando tratos inequitativos, discriminación y lo peor quebrantando la imposición justa. Es por eso que los sistemas tributarios de cada país deben estar cimentados en base a la dimensión contributiva de los sujetos del impuesto.

5.2. Disminución de Inversión Extranjera

Los países en vías de desarrollo necesitan generar ambientes que propicien y atraigan la inversión extranjera, factor que para muchos significa gran parte de su economía. Sin embargo al darse la doble imposición dicho ambiente se vería obstaculizado lo que lo haría menos atractivo para posibles inversiones. La inversión extranjera se ve afectada, porque un inversionista pensará dos veces en invertir o no, ya que al no existir convenios, o acuerdos respecto a este problema, se verá obligado a pagar más (impuesto) de lo que tiene previsto, lo que le generaría un gasto adicional.

5.3. Elusión Tributaria

La forma más usual de elusión es el Treaty Shopping, y que está relacionada de manera directa con los convenios para evitar la doble imposición. Según Pachón Luna (2019):

Consta en la aplicación incorrecta o abusiva de los convenios de doble tributación y surge cuando residentes de terceros Estados, mediante estructuras de planificación fiscal artificiosas, acceden al ámbito de práctica de un convenio que en primera instancia no les sería aplicable, pues no son residentes de ninguno de los Estados contratantes. De esta manera, obtienen beneficios fiscales, que no existirían sin dicha planificación fiscal artificiosa. Esta es la forma más usual de realizar la elusión fiscal (pág. 102).

5.4. Freno de la Globalización

La autonomía que existe en el tránsito de capitales, trabajo y tecnología, donde de manera razonable encontrarse con un exceso de la carga fiscal, provocaría una desviación de los capitales en dicho país, en consecuencia dándose un aprovechamiento poco rentable, a comparación de otro país donde la rentabilidad sea óptima.

Se puede reflexionar que las consecuencias de la doble imposición tienen un efecto negativo desde cualquier punto de vista, tanto para el estado como para el accionista. Hay países que piensan que por recaudar más de esta manera se están beneficiando, sin embargo esa no es la realidad porque puede suceder una vez, pero un inversionista que se sienta presionado por un desmesurado gravamen, verá la manera de dejar de cumplir con esas obligaciones impuestas de manera injusta. Lo único que propiciará la doble tributación será el freno de las inversiones, incremento de fraude, y la evasión fiscal.

6. Medidas para Evitar la Doble Imposición

6.1. Medidas Unilaterales

Son aquellas medidas que cada país decide implementar o añadir en su legislación, en este caso en su normativa fiscal, con el propósito de reducir la doble imposición. Es necesario precisar que las medidas unilaterales no tienen efecto, cuando existen acuerdos internacionales con otros estados, es decir los tratados firmados predominan a comparación de estas medidas, por tanto las medidas unilaterales tienen efecto cuando no existen dichos acuerdos.

Los métodos utilizados para eliminar la doble imposición son dos, método de exención y método de imputación. Básicamente la diferencia reside, en que el primero se inclina por la renta y el segundo por los impuestos atribuidos. Estos métodos pueden estar suscritos en los convenios.

6.2. Medidas Bilaterales

Aquí se encuentran los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), emitidos por la OCDE y la ONU, siendo más utilizados los de la OCDE. Los estados necesitan llegar a acuerdos para así reducir o evitar las consecuencias nocivas que trae la doble tributación. Para poder llegar a una solución Calderón Carrero (1997) afirma que:

Se considera que deben establecerse normas de distribución del poder tributario entre el país de la fuente y el de residencia a favor de la prioridad de gravamen de uno u otro, en función de la mayor o menor conexión económica que estos presenten en relación con cada categoría de renta. (pág. 190)

6.3. Medidas Multilaterales

Esta medida es la que resolvería de manera más eficiente los problemas, sin embargo presenta algunas dificultades. Se necesita cierta similitud en el ámbito económico, político y cultural en los países involucrados en el acuerdo, también igualdad en los principios jurídicos que rigen sus sistemas tributarios, y por último historia de cooperación entre los países involucrados.

Estos acuerdos minimizan el índice de evasión tributaria, ya que estos estados se rigen bajo normas parecidas, por lo que abarcan más supuestos.

7. Métodos para evitar la Doble Imposición

7.1. Método de Exención

Según este método el estado donde un contribuyente es residente renunciará a gravarlo siempre y cuando las rentas que este perciba sean de fuente extranjera (otro estado), el estado de residencia de alguna manera está limitando su poder de soberanía. Este hecho se realiza de manera independiente, aún cuando el estado de fuente decida no gravar, la exención por parte del estado residente se mantiene. El método posee dos modalidades:

- ✓ *Exención Integral*, se realiza la renuncia total al gravamen de rentas de fuente extranjera.
- ✓ *Exención con Progresividad*, si bien se renuncia a gravar las rentas de fuente extranjera, toma en cuenta dichas bases imponibles gravadas por el estado extranjero, con el fin de calcular el impuesto sobre las demás rentas.

Este método favorece la importación de capitales, al igual que la inversión ya que el estado no gravará al inversor residente por rentas que tengan origen extranjero.

7.2. Métodos de Imputación y Crédito

El estado gravará a un sujeto por sus rentas de fuente mundial, sin embargo tendrá en cuentas los impuestos pagados en el extranjero y los deducirá de tal manera que el sujeto sólo pagará la diferencia que resulte, es decir al impuesto pagado se le restará el impuesto pendiente en el país donde el sujeto es residente. Este método se encuentra establecido en el Modelo de Convenio creado por la OCDE. Se debe tomar en cuenta que para que se lleve a cabo este método debe existir cierta semejanza entre los impuestos que se aplican en el extranjero y en el país de residencia, y que el impuesto a deducir haya sido verdaderamente pagado. Existen tres modalidades:

- ✓ *Imputación Total*, se deduce completamente el impuesto generado en el país de residencia, esto sucede cuando el impuesto que ha sido pagado en el extranjero fue mayor al que se genera en donde se es residente, en este caso el país residente deberá devolver la diferencia al contribuyente. En la práctica dicha devolución nunca sucede.
- ✓ *Imputación Limitada*, el país de residencia deduce una parte del impuesto pagado en el exterior, sin embargo esta deducción cumple un límite basado en la tasa del impuesto en el país de residencia. Existen tres formas de calcular este límite, el primero se llama cómputo global en el cual el límite se calcula en base a el total de la renta extranjera, el segundo es el cómputo país por país donde el límite se calcula por cada país en que se generó rentas extranjeras, y el último denominado cómputo por categorías de renta el límite se calcula según el tipo de renta generado en el extranjero de tal manera que no se mezclen distintas clases de ingresos que tengan diferente tratamiento.
- ✓ *Crédito Ficticio*, se creó con el fin de apoyar a aquellos países en vías de desarrollo, generalmente se da entre un país desarrollado y uno en vías de desarrollo, y básicamente que el contribuyente deduzca los impuestos obtenidos en el exterior, los pagados y no pagados.

Utilizando el método de imputación se tienen además dos posibilidades de pago conocidos como crédito directo e indirecto, entendiendo el primero como aquel que permite al contribuyente a deducir el impuesto pagado en el extranjero más no el pagado por su

filial, y que además está sujeto bajo un límite establecido, este método es utilizado por el Perú. En el caso del crédito indirecto la diferencia está en que este si se deduce el impuesto pagado por la filial en el exterior.

7.3. Otros Métodos

7.3.1. Método de la deducción simple

En este método el estado de residencia permite al contribuyente con rentas en el extranjero gravadas y pagadas, que puedan ser tomadas como gasto o costo.

7.3.2. Método del diferimiento del Impuesto

Su naturaleza no evita la doble imposición, dado que el país de residencia renuncia de manera temporal a gravar las rentas de su residente, hasta que las utilidades sean remitidas como dividendos por el país de fuente, en esa fecha las gravará bajo.

7.3.3. Método de la reducción del Impuesto

El estado de residencia grava las rentas obtenidas en el país como aquellas de generadas por fuente extranjera, la diferencia es que la tasa que aplica es menor en comparación a la del país del inversor.

8. Modelos de Convenio de Doble Impocisión

Los modelos de convenio nacen como herramientas que complementan las medidas bilaterales adoptadas por los países, son creados por organizaciones e instituciones internacionales, con el fin de crear una estructura a seguir para la solución de problemas tributarios internacionales que se generan a consecuencia de la doble imposición. Estos modelos como su nombre lo dice son un prototipo que se puede tomar en cuenta al querer realizar algún acuerdo, ya que se ajustan al sistema tributario que tiene cada país. Orientan a los estados en los procesos de negociación internacional. La reglas contenidas en estos modelos de convenio, han sido debidamente desarralladas en consenso con los países involucrados, de tal manera que se logre una correcta aplicación e interpretación del contenido plasmado.

Los principales organismos que desarrollaron dichos modelos de convenio son la OCDE, la ONU y la CAN, es importante resaltar que estos prototipos no buscan incorporarse a las legislaciones de los países, simplemente son una

guía para la solución de conflictos tributarios internacionales, se encuentran en constante actualización desde su primera publicación.

8.1. Modelo de la O.C.D.E

El modelo de la OCDE se creó en 1963 y es el más utilizado por los países, tanto los que integran la organización como los que no, esto induce a pensar que la estructura que tiene es muy eficaz. Así lo menciona González y Henríquez (2011):

Los países miembros de esta organización han seguido en gran medida dicho modelo al concluir o revisar sus convenios bilaterales, aunque la gran excepción ha sido Estados Unidos. Sin embargo, su utilización va más allá de la O.C.D.E., ya que también es usado como documento básico de referencia en acuerdos entre países miembros y no (pág. 133).

En este modelo se establece por parte de cada estado que criterios se utilizarán para gravar las rentas, así también la eliminación de la doble imposición jurídica internacional. El modelo está basado en el criterio de residencia, por sobre el criterio de fuente. Estos criterios fueron adoptados dado que en los inicios de la conformación de la OCDE, los países que la conformaban eran netamente exportadores de capital, aunque esa no era una restricción. En la actualidad los países que la conforman son exportadores, pero también hay unos que no lo son.

El principio adoptado de la residencia le otorga de manera implícita un capacidad ilimitada al país de residencia sobre las rentas del contribuyente, por otro lado limita o en algunos casos llega a eliminar el derecho de los países fuente en cuanto al gravamen de rentas. Si el país fuente grava algunas rentas, el otro país deberá tomar medidas para solucionar la carga de la doble imposición.

8.2. Modelo de la O.N.U o MONU

Su publicación se dio en 1980, y recibe el nombre de “Modelo de Convenio de Doble Tributación de las Naciones Unidas entre países Desarrollados y en Vías de Desarrollo” o simplemente modelo ONU, se actualizó por última vez en el 2001. El mismo nombre del convenio, explica que va dirigido para aquellos países desarrollados y en vías de desarrollo, por lo tanto se utiliza el criterio de la fuente, ante el criterio de residencia.

El modelo busca impulsar la inversión extranjera en países en vías de desarrollo, de la misma manera también buscar la armonía en las relaciones entre los países anteriormente mencionados, ya que muchas veces se ha visto que los desarrollados implantan condiciones que sólo los favorecen a ellos, aprovechándose así de las necesidades que tienen los países en vías de desarrollo por captar capital.

8.3. Modelo de la Comunidad Andina o MCAN

Los países que conforman esta organización son: Perú, Bolivia, Ecuador, Colombia. Estos fueron quienes en 1971 pactaron en la Comisión del Acuerdo de Cartagena la famosa "Decisión 40" con el propósito de acuerdo multilateral que evite la doble tributación entre los países antes mencionados y un modelo prototipo para el proceso de negociación con países que no formen parte del entorno andino. La particularidad de este convenio es el enfoque en la protección absoluta del criterio de la fuente, por tanto totalmente opuesta al modelo de la OCDE, que tiene carácter multilateral.

El modelo no tuvo el efecto esperado, y es que para los países que no estaban en el entorno andino, no era considerado como herramienta válida el modelo para el desarrollo de las negociaciones. A la fecha sólo se pudieron celebrar dos convenios los cuales involucran a países como Argentina, Chile y Bolivia. Es por eso que los miembros de la CAN piden que se revise y modifique el prototipo establecido, ya que actualizarlo a las nuevas políticas tributarias incrementaría su uso.

8.3.1. La Decisión 578

La CAN emitió la decisión 578 con el fin de poder establecer la armonía en cuanto a los casos de doble imposición entre sus países miembros. La decisión 578 está basada únicamente en el criterio de la fuente por tanto la renta estará gravada en el país miembro en el que geográficamente se haya ejecutado la actividad económica que la genera.

Sin embargo existe una excepción, en el caso de la prestación de servicios, dicha renta se encontrará gravada en el país donde sea prestado el servicio, es decir aquel lugar donde se realice el gasto para acceder a este.

Por ejemplo, un exportador de servicios de consultoría empresarial será sujeto pasivo en el estado dónde se reconozca el gasto y la prestación del servicio, por otro lado será exonerado por el país donde el exportador esté domiciliado.

Como se menciona líneas arriba el modelo de la CAN no tuvo el efecto esperado, y es porque la aplicación de la Decisión 578 que si bien cumple con eliminar la doble imposición, no otorga equidad económica dado que en el caso de la prestación de servicios de consultoría el gravamen se dará por el país usuario del servicio quién realizará el cómputo sobre los ingresos brutos y con altas tasas de retención, en consecuencia perjudicando al exportador quien pagará el impuesto sobre una base que no refleja de manera real su capacidad contributiva.

8.4. Diferencias entre los Modelos

En el convenio del OCDE se tratan puntos importantes, tal es el compromiso de ambas parte de manera recíproca donde se comprometen a no gravar a los residentes del otro, siempre y cuando las actividades que realicen no superen el nivel mínimo, el cual dependerá de la actividad que el sujeto realice. Siguiendo el ejemplo de Vallejo y Maldonado (2006):

Una empresa no paga impuestos si no tiene un “establecimiento permanente”, concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro (pág. 56).

En el caso de la ONU, el modelo realiza los derechos que tienen los países de donde surge la renta, su objetivo es limitar las situaciones en donde los sujetos de otro país realizan actividades sin pagar impuesto en el país de donde nace la renta, hace posible que las tasas de retención por los conceptos de dividendos, intereses y regalías puedan variar.

La CAN en su modelo establece que la nacionalidad o domicilio de los sujetos no tendrán relación con las rentas que estos generen, serán gravadas solamente por el país miembro en el cual se encuentre su fuente generadora. Estas excepciones suceden al tratarse de utilidades de empresas de transporte, ganancias de

capital, e ingresos que surgen de la prestación de servicios personales, utilizando el supuesto de domiciliado.

Todo esto plasmado en la Decisión 578. Los países que miembros no han podido tener convenios por países fuera de la región, y los que lo hicieron, utilizaron el modelo sugerido por la OCDE y la ONU.

8.5. Estructura de los Convenios

Los modelos más utilizados como se ha podido apreciar son los de la OCDE y la ONU, la estructura que estos manejan es muy similar. El modelo de la OCDE, está constituido por dos partes, una formal y otra de comentarios en donde se plasma la interpretación de las cláusulas establecidas.

8.5.1. Ámbitos de Aplicación de los CDI

✓ Ámbito Subjetivo o de Residencia

El criterio utilizado es el de residencia, aplicandose a los residentes de los países firmantes. Estos convenios permiten que cada país determine la residencia bajo su legislación interna. En el caso que se determine que un mismo sujeto es residente en ambos estados tras la aplicación de los reglamentos internos de cada uno, en el MOCDE se dan las siguientes pautas para resolver tal situación. Dentro de la pautas se busca establecer, el lugar de vivienda permanente, el centro de sus intereses, la vivienda habitual, la nacionalidad y el acuerdo que se pactará por las partes. En cuanto al modelo de la ONU las pautas establecidas son parecidas, con la diferencia de la nacionalidad.

✓ Ámbito Objetivo o de los Impuestos Comprendidos

Los modelos de convenio buscan evitar la doble imposición en la mayoría de los casos del impuesto a la renta, pero también del impuesto al patrimonio, en el caso peruano este impuesto ya fue derogado. Este ámbito busca establecer la naturaleza del impuesto, por lo que generalmente, los modelos contienen un listado de los impuestos que se aplican en cada estado, también pretenden solucionar problemas supuestos, en caso dichos impuestos sean modificados en el futuro. Por lo que es importante que cada estado comunique de manera veraz las modificaciones que se tienen planeadas respecto a sus impuestos.

8.6. Convenios de Doble Imposición en el Perú

Si bien existen CDI firmados entre el Perú y otros estados, estos son pocos a comparación de los celebrados en otros países de la región. Analicemos la siguiente lista:

- ✓ Convenio Multilateral: Ecuador, Colombia y Bolivia. Firmado en el 2004 y vigente a partir del 2005.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Chile en el 2001 y vigente a partir del 2004.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Canadá en el 2001 y vigente a partir del 2004.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Brasil en el 2006 y vigente a partir del 2010.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con México en el 2011 y vigente a partir del 2015.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Suiza en el 2012 y vigente a partir del 2015.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Portugal en el 2012 y vigente a partir del 2015.
- ✓ Convenio Bilateral: Firmado con Corea en el 2012 y vigente a partir del 2015.

8.7. La Legislación Peruana y la Doble Imposición

Como se mencionó líneas arriba el Perú no cuenta con muchos CDI para combatir la doble imposición, es por eso que a falta de convenios la legislación peruana le da un tratamiento especial a aquellos impuestos pagados en el exterior por un sujeto, que a la vez debe pagar impuestos en el estado peruano.

Es por eso que el Perú opta por el llamado crédito por impuesto pagado en el exterior, que tiene como fin hacer frente a la falta de CDIs que perjudican al Perú frente a la inversión extranjera, brindando una solución para aquellos países extranjeros que desean invertir en nuestro país. Sin embargo en los siguientes párrafos analizaremos si en verdad dicho sistema de crédito soluciona o no el problema de la doble imposición

8.7.1. Persona Natural

En el caso de una persona natural domiciliada en el país, deberá tributar por su renta de fuente mundial. Para lo cual deberá determinar

su renta de fuente extranjera, de acuerdo a las normas establecidas (Art. 51° LIR) y posteriormente adicionarla a su renta de trabajo.

Se deducirá el impuesto pagado en el exterior, respecto de cada tipo de renta, solo si cumple con los requisitos establecidos en la LIR y hasta por el límite de la tasa media sin posibilidad de deducir aquellas pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores. Si el impuesto pagado en el exterior es mayor a la deducción que permite nuestra ley, se estaría frente a una doble imposición.

8.7.2. Persona Jurídica

Aquella empresa domiciliada en el país que también tributa por su renta de fuente mundial y recibe renta de fuente extranjera. Para poder acceder al crédito del impuesto pagado en el exterior deberá analizar si cumple con los requisitos establecidos por nuestra ley para aplicar la deducción.

El siguiente paso será reconocer qué tipo de renta genera en el extranjero, si hablamos de una renta empresarial la deducción se aplicará en el ejercicio de su devengue (art. 57 LIR), si es una renta pasiva entendiendo esta como las provenientes de acciones, bonos, etc, se debe imputar al momento en que se perciba, es decir al momento en que se pague en el extranjero, de otra manera no será posible de utilizar en otros ejercicios. Si analizamos detalladamente estas restricciones podemos encontrar algunas discordancias respecto al tiempo, en caso de cada tipo de renta. Por tanto sucedan estas discordancias el crédito no podrá ser utilizado a favor de la empresa, generando así un sobrevalor.

Es importante recalcar que el crédito se dará en una sucursal o establecimiento permanente en el exterior siempre y cuando se trate de la misma persona jurídica. En el caso de las filiales que son personas jurídicas autónomas e independientes de su matriz en el exterior, no le sería aplicable el crédito utilizado en el Perú, que es el directo.

8.8. Aplicación de los Convenios de Doble Imposición

Los estados que celebren un CDI antes que nada deben revisar por separado sus legislaciones, determinando cada uno los o él gravámen que produce la doble imposición, y por consiguiente

analizar si dicho CDI cumple con la solución de aquella doble imposición. Se deben seguir los siguientes pasos:

- I. Determinar si se da o no el gravamen de la renta obtenida por la operación internacional, por parte del estado dónde se realiza dicha operación.
- II. En el caso dicha renta mencionada anteriormente se encuentre gravada, lo siguiente es verificar la aplicabilidad del CDI y si el sujeto puede tener derecho a los beneficios establecidos en el CDI.
- III. En caso el CDI resulte aplicable, determinar cuál o cuáles de las disposiciones serán aplicables, así también como establecer cuál será el estado responsable de gravar la renta.
- IV. Finalmente, reconocer si dicho CDI contiene exoneraciones, créditos u otros, que beneficien al sujeto pasivo.

8.9. Definiciones respecto a los CDI

Las legislaciones de cada país contienen las reglas a seguir, suele pasar que a veces las definiciones establecidas respecto a una misma materia pueden variar en una legislación de otra, por eso es necesario conceptualizar términos comúnmente utilizados en los modelos de convenio, entre estos encontramos persona, sociedad, autoridad competente, residencia entre otros. Los modelos de la OCDE y de la ONU cuentan con un sección, en donde se define de manera detallada términos como la residencia y el domicilio para evitar conceptos individualizados por parte de los países contratantes.

- ✓ *Persona*, este término tiene una definición muy amplia porque comprende a personas naturales, personas jurídicas, además también aquellas entidades que aún constituidas como personas jurídicas son tratadas como tales.
- ✓ *Sociedad*, a comparación de persona, tiene una definición menos amplia, ya que al hablar de una sociedad, se estará hablando de una persona jurídica y aquella entidad que sea tratada como tal.
- ✓ *Autoridad Competente*, se parte de la premisa que en algunos países los convenios se aplican siguiendo una autoridad que no necesariamente es la fiscal, sino otra elegida por el estado de tal manera que se potega algunas materias.

- ✓ Nacional, tiene una definición limitante ya que sólo se aplicará sobre aquellas personas que estén nacionalizadas en un país determinado. Una persona jurídica será se convertirá en nacional al momento de constituirse, en el caso de una persona natural dependerá de la legislación de cada país con respecto a la obtención y pérdida de nacionalidad.
- ✓ Criterio General, se refiere a las legislaciones particulares no necesariamente fiscales que se aplicarán respecto a un término no definido en el convenio. Partiendo desde dos opciones, la primera tomando las leyes vigente a la firma del convenio y la segunda tomando la legislación vigente en el momento de su aplicación.

9. La OCDE y el Perú

La OCDE es una organización internacional creada en el año de 1961. Conocida como el club de los países ricos. Actualmente se encuentra conformada por 37 países los cuales tienen papeles protagónicos en la economía mundial.

Según el artículo 1° de la Convención de la OCDE (2019) sus objetivos son:

“a) Realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial; b) Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico; c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales”.

Para cumplir estos objetivos la OCDE brinda asesoría a aquellos países que lo soliciten, en cuantos sus políticas públicas. En el año 2014 el Perú firmó el Programa País, programa que le ayudó mucho para poder cumplir ciertos requisitos en caso quisiera ser miembro de la OCDE. Este programa consiste en una serie de estudios, basados en los cinco pilares de la OCDE que son: desarrollo económico, gobernanza pública, transparencia y lucha contra la corrupción, productividad y capital humano, medio ambiente.

Durante el 2018 el Perú decidió implementar medidas para para hacer frente a la corrupción y de igual manera promover la transparencia e intercambio de información entre países. Con la finalidad de poder ser parte de la Convención de la OCDE acerca de la lucha contra la corrupción por parte de

funcionarios extranjeros en operaciones internacionales. Por otro lado también el Convenio multilateral sobre asistencia de información fiscal.

Nuestro país publicó numerosos decretos legislativos basados en las sugerencias de la OCDE. También algunas normas en materia del medio ambiente, la gestión de residuos, la transparencia y el intercambio de información en materia fiscal, política reglamentaria, soborno transfronterizo, integridad y desarrollo rural y urbano (OCDE, 2019)

9.1. Requisitos para ser Miembros

- ✓ Antes que nada debe existir verdadera voluntad por parte del país interesado, para ser miembro de la OCDE
- ✓ Después de darse a conocer dicha solicitud, la OCDE comenzará a trabajar de manera conjunta con el país para evaluar, revisar e implementar nuevas políticas públicas.
- ✓ Los países ya miembros también denominados el consejo deciden invitar al país para que se empiece con el proceso de integración del mismo.
- ✓ La OCDE define los pasos y requisitos a cumplir por el país, de igual manera comunica bajo qué criterio será evaluado.
- ✓ Se presenta un Memorando Inicial en donde el país manifiesta cuál es el situación actual de sus políticas vigentes y en qué discrepan con los requisitos de la OCDE.
- ✓ La OCDE da inicio al proceso de evaluación del país y sus políticas, utilizando cuestionarios y/o misiones al país. Las evaluaciones deberán ser entregadas a los Comités de la OCDE.
- ✓ El país deberá entregar y explicar los avances alcanzados ante los Comités, las veces que sean necesarias para su aprobación.
- ✓ Si los Comités aprueban las evaluaciones ejecutadas, sólo quedará que el Consejo de su decisión final en cuanto a la aceptación del país dentro de la organización.
- ✓ Por último tras la aprobación del consejo, finalmente el Congreso de la República del país deberá revalidar y aprobar su propio ingreso, bajo la Corte Insititucional.

10. Conclusiones

Como hemos podido analizar la doble imposición es un problema que afecta tanto al país receptor de la inversión como al inversor, ya que desde el punto de vista del inversor, este se verá obligado a tributar más de una vez provocando así una reducción en su utilidad por lo tanto haciendo no rentable su negocio. Por otro lado el país receptor tendrá un beneficio ficticio, ya que si bien cobrará el impuesto al inversor, también lo incitará de manera indirecta a retirar su capital, resultando así un freno en la inversión de dicho país.

Para hacer frente a esta problemática se crearon los famosos Convenios de Doble Imposición, que tienen el objetivo de combatir e incluso desaparecer la doble y múltiple imposición, ya que para muchos de los sujetos pasivos esta situación resulta una forma injusta de obtener ingresos por parte de los estados. Tal como se detalló antes, existen tres modelos sobre los cuales se firman dichos convenios, el modelo de la OCDE, el modelo de la ONU y el modelo de la CAN, este último donde el Perú es miembro junto con otros países de América Latina.

A pesar de existir más de un modelo de CDI, el más utilizado es el de la OCDE, porque su estructura desarrolla puntos de forma muy eficaz a comparación de los otros. Es por eso que la mayoría de los países potencia con excepción de EEUU utilizan este modelo al momento de hacer negociaciones.

Otra forma de evitar la doble imposición es a través de la incorporación de medidas por parte de los estados involucrados, estas medidas pueden ser de carácter unilateral es decir un país decide implementar un tratamiento fiscal en caso de doble imposición de manera independiente. Y las medidas bilaterales y multilaterales que se ejecutan vía convenios o tratados.

También existen métodos utilizados por una gran cantidad de países, entre los cuales se destaca, el método de exención donde un estado renuncia a gravar parcial o totalmente una renta, y el método de imputación y crédito, que tiene en cuenta aquellos impuestos pagados en el exterior para deducirlos al momento de pagar impuestos en el otro país. Sin embargo se ha demostrado que estos métodos no han conseguido solucionar la problemática de la doble imposición, dado que en el caso del Perú quien utiliza el método de crédito directo, antes de ser deducible el impuesto pagado en el exterior se debe cumplir una serie de requisitos, los cuales generalmente no son cumplidos en su totalidad, por tanto impidiendo que se de tal deducción.

Es conveniente mencionar que dentro de las consecuencias de la doble imposición también se menciona la elusión tributaria, ya sea el caso de una empresa extranjera que cuenta con una subsidiaria establecida en el Perú y

viéndose afectada por la doble tributación hará provecho de cualquier oportunidad para poder pagar menos impuesto o incluso evitar pagar impuesto, aferrándose a una norma de la legislación interna, que tal vez por no ser lo suficientemente clara le de el beneficio que busca. Es este punto uno de los más urgentes que el Perú necesita combatir.

Para finalizar, actualmente el Perú cuenta con 8 CDI, con países como Portugal, Suiza, Brasil, Corea, Canadá, Chile, Ecuador, Colombia, Bolivia, estos tres últimos siendo un Convenio Multilateral. Incrementar los CDI firmados por el Perú es de suma importancia, porque al hacerlo se impulsaría la inversión extranjera, ya aquellos países que se ven impedidos en invertir en el Perú, porque al hacerlo serían sujetos del impuesto por más de una vez, tendrán la oportunidad de hacerlo sin pensarlo dos veces. Conjuntamente se produciría el intercambio de información necesaria entre los países firmantes en temas fiscales, reduciendo las posibilidades de elusión tributaria.

Finalmente por todo lo antes mencionado, es necesario enfatizar que nuestro país cuenta con todos los requisitos necesarios para poder ser una gran potencia. Sin embargo es indispensable analizar, modificar e implementar mecanismos que permitan su crecimiento y desarrollo, para lo cual la reflexión acerca de las consecuencias de la doble imposición y el beneficio que tienen los CDI, es obligatorio si deseamos encontrar una solución que signifique mejoras para el país.

11. Referencias

- Atchabahian, A. (2003). *Derecho Tributario Internacional* (Astrea ed., Vol. 2). (H. A. Belsunce, Ed.) Buenos Aires.
- Buhler, C. (1968). The developmental structure of goal setting in group and individual studies. *The course of human life*, 27-54.
- Calderon Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona.
- Checa Gonzalez, C. (1998). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *II*.
- Gonzalez de Peña, E., & Henríquez Gutiérrez, S. P. (2011). Los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional. (*Tesis de grado*). Santiago. Recuperado el 29 de Setiembre de 2019, de http://www.tesis.uchile.cl/bitstream/.../de-González%20de%20Peña_%20E.pdf
- Gutiérrez, L. M., & Vallejo, J. M. (2002). Los convenios para evitar la doble imposición. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*(6), 1-66. Recuperado el 22 de Setiembre de 2019, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=286172>
- Herrán Ocampo, C. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. (Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana). Bogotá. Recuperado el 31 de Agosto de 2019, de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>
- León, M. O. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 3(5).
- López Freyle, I. (1962). *Principios de derecho tributario*. Bogotá: Lerner.
- MEF. (22 de Setiembre de 2019). *Mef.gob.pe*. Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/es/portal-de-transparencia-economica/297-preguntas-frecuentes/2198-capitulo-i-aspectos-generales-de-los-convenios-para-evitar-la-doble-tributacion->
- OCDE. (27 de Octubre de 2019). *Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico*. Obtenido de <http://www.oecd.org/acerca/documentos/convenciondelaocde.htm>
- OCDE. (s.f.). Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. (I. d. Fiscales, Recopilador) Madrid.

- Pachón Luna, A. (2019). El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*(5), 101-130. Recuperado el 13 de Octubre de 2019, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2746>
- Pesantez Delgado, M. V. (2010). Tesis previa a la obtención del título del diplomado en Gestión Tributaria Empresarial. (U. P. Salesiana., Recopilador) Cuenca, Ecuador. Recuperado el 8 de Setiembre de 2019, de <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/3024/1/UPS-CT002257.pdf>
- PROINVERSION - Perú. (2019). Obtenido de <https://www.investinperu.pe/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=5652&sec=1>
- Quiñones Márquez, R., & De la Cruz, W. (2008). "La Doble Imposición Internacional Aplicado A Un Caso Práctico De La Compañía Internacional Water Services Residente En Rumania Y Ecuador. (F. d. Tesis de grado, Recopilador) Recuperado el 3 de Setiembre de 2019, de <http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/5915/1/D-39117.pdf>
- RAE. (24 de Agosto de 2019). Diccionario de la lengua Española. Obtenido de <https://dle.rae.es>
- Reig, E., Gebhardt, R., & Malvitano, R. 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: Macchi.
- Richman, P. B. (1963). *Taxation of foreign investment income: An economic analysis*. Baltimore. Johns Hopkins Press.
- Rosembuj, T. (1999). *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Rosembuj, T. (2003). Derecho Fiscal Internacional. 312. Buenos Aires.
- Sacchetto, C. (2008). El principio de territorialidad. *Impuestos sobre el comercio Interancional*, 29. Buenos Aires: Marcial Pons.
- Sampay, A. E. (1951). *Introducción a la teoría del estado*. Buenos Aires: Politéia.
- Sarduy González, M., & Rosado Haro Alberto, S. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, 12(2), 295-305. Recuperado el 01 de Setiembre de 2019, de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021&lng=es&tlng=es.
- Torres Silva, Y. (2011). *"Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano*. Cuba.
- Vallejo Artistizábal, S., & Maldonado López, G. (2006). Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Recuperado el 29 de Setiembre de 2019, de http://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf
- Zuzunaga del Pino, F. (2008). Convenios para evitar la Doble Imposición. *Convenios para evitar la doble imposición*. (pág. 3). Lima: Convenios para evitar la Doble Imposición. Recuperado el 8 de Setiembre de 2019, de

<http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/2f22a-Abr-2008—IX-Jornadas-nacionales—Tema-2—Convenios-para-evitar-la-doble-imposicion.pdf>