

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE DERECHO



**Reforma sobre potestad tributaria en la Comunidad Andina de Naciones,
considerando el modelo de convenio tributario a nivel internacional**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

Amparo Lisset Torres Barreto

ASESOR

Carla Emperatriz Ortiz Castañeda

<https://orcid.org/0000-0003-2477-2403>

Chiclayo, 2025

Reforma sobre potestad tributaria en la Comunidad Andina de Naciones, considerando el modelo de convenio tributario a nivel internacional

PRESENTADA POR
Amparo Lisset Torres Barreto

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR

Percy Orlando Mogollon Pacherre
PRESIDENTE

Marco Antonio Fernandez Suarez
SECRETARIO

Carla Emperatriz Ortiz Castañeda
VOCAL

Dedicatoria

A mis abuelos:
Dionicio, Yda, Zoila y Alejandro.
Sus vidas, amor y enseñanzas son mi inspiración constante.

Agradecimientos

A:
Dios y a mis ángeles por guiar siempre mi camino.
Mis padres, Rolando y Teodolinda, y a mis hermanos, Renzo, Diego y Danfer, por su amor incondicional.
Mis mejores amigos, Almendra, Hernán y Cristal, por estar siempre conmigo.
Mi querida asesora y a mis maestros, gracias por cada enseñanza compartida en estos seis años.

INFORME DE ORIGINALIDAD

11%

INDICE DE SIMILITUD

10%

FUENTES DE INTERNET

5%

PUBLICACIONES

5%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	2%
2	www.ief.es Fuente de Internet	1%
3	revistas.cef.udima.es Fuente de Internet	1%
4	tesis.usat.edu.pe Fuente de Internet	1%
5	www.portafolio.co Fuente de Internet	<1%
6	alicia.concytec.gob.pe Fuente de Internet	<1%
7	Submitted to UNIV DE LAS AMERICAS Trabajo del estudiante	<1%
8	Submitted to Universidad Internacional de la Rioja Trabajo del estudiante	<1%

Índice

Resumen	6
Abstract	7
Introducción.....	8
Revisión de literatura.....	10
Materiales y métodos	27
Resultados y discusión	29
Conclusiones	35
Recomendaciones	36
Referencias	38

Resumen

La presente investigación tiene como objetivo proponer una reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) respecto al ejercicio de la potestad tributaria, considerando como referencia los lineamientos del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). El problema se origina en el enfoque de tributación exclusiva en la fuente que adopta dicha Decisión, el cual se encuentra desactualizado frente a las reformas normativas emprendidas por los Estados miembros, quienes han incorporado esquemas mixtos de renta mundial. En ese contexto, se identifican diversas ventajas del modelo mencionado anteriormente, tales como una asignación más precisa de las competencias fiscales, la reducción del riesgo de doble tributación y el fortalecimiento de la seguridad jurídica para los contribuyentes e inversionistas. Además, se evidencia que varios elementos de este podrían adaptarse al contexto andino sin afectar la autonomía fiscal de los Estados, contribuyendo a una mayor coherencia entre los convenios bilaterales ya suscritos y el régimen comunitario. En ese sentido, se concluye que la reforma debería centrarse en la actualización del artículo 3 de la Decisión 578, incorporando el criterio de imputación previsto en el artículo 23 B del MOCDE. Esta adaptación permitiría modernizar el sistema fiscal comunitario, armonizar las disposiciones tributarias internas y reforzar la integración económica regional.

Palabras clave: Potestad tributaria, Doble imposición, Distribución impositiva.

Abstract

The purpose of this research is to propose a partial reform of Decision 578 of the Andean Community of Nations (CAN) regarding the exercise of taxation powers, considering as a reference the guidelines of the Model Double Taxation Agreement of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). The problem originates in the approach of exclusive taxation at the source adopted by said Decision, which is outdated in view of the regulatory reforms undertaken by the CAN member states, which have incorporated mixed schemes of worldwide income. In this context, several advantages of the OECD model are identified, such as a more precise allocation of tax competences, the reduction of the risk of double taxation and the strengthening of legal certainty for taxpayers and investors. In addition, it is evident that several elements of the OECD could be adapted to the Andean context without affecting the fiscal autonomy of the States, contributing to greater coherence between the bilateral agreements already signed and the community regime. In this sense, it is concluded that the reform should focus on updating article 3 of Decision 578, incorporating the imputation criterion provided for in article 23 B of the OECDM. This adaptation would make it possible to modernize the Community tax system, harmonize internal tax provisions and strengthen regional economic integration.

Keywords: Taxing power, Double taxation, Tax distribution.

Introducción

En el marco del Derecho Tributario Internacional contemporáneo, la distribución de la potestad tributaria adquiere especial relevancia debido a los desafíos generados por la globalización económica y la creciente interdependencia fiscal entre los Estados. Como lo señala (Corredor, 2007), los problemas de doble imposición surgen cuando distintos países reclaman la potestad de gravar los mismos ingresos, ya sea con base en el principio de la fuente o de residencia. Esta situación, que involucra tanto a personas naturales como a empresas multinacionales, ha motivado el desarrollo de modelos internacionales a fin de reducir la superposición tributaria. Países como Estados Unidos, según lo comentado por (Ormaza & Zamora, 2019) y Chile, según lo mencionado por (Barrera, 2008) han adoptado estos modelos, priorizando, respectivamente, la renta mundial y la residencia como criterio de vinculación fiscal. Sin embargo, la CAN, a través de la Decisión 578 vigente desde 2004, mantiene un enfoque territorial centrado exclusivamente en la fuente, lo que ha generado tensiones y desarmonía con los avances de los sistemas tributarios de sus países miembros.

Este problema es aún más evidente cuando se contrasta esta Decisión con los compromisos tributarios internacionales que han asumido países como Perú y Colombia. En efecto, el trabajo de (Urbina, 2022) advierte que el Perú ha manifestado cierto interés por integrarse plenamente a la OCDE desde 2008, lo que exige adecuar su sistema tributario a estándares internacionales que, entre otros aspectos, reconocen regímenes mixtos de imposición basados en la renta mundial. En esa misma línea, (Cabrera O. , 2022) identifica en la Decisión 578 una concepción obsoleta de exención fiscal que contradice las modernas prácticas de imputación tributaria recomendadas por la OCDE, comprometiendo la coherencia jurídica entre los tratados multilaterales y bilaterales suscritos por los países andinos.

A nivel doctrinal, múltiples estudios han evidenciado las consecuencias adversas de la doble imposición. (Cabrera & Anton, 2023) destacan que las transacciones transnacionales sin coordinación tributaria generan cargas fiscales excesivas que afectan la competitividad económica. Por su parte, (García, 2022) reafirma que la OCDE distingue entre doble imposición jurídica y económica, enfatizando que ambas deben ser abordadas mediante convenios que armonicen los criterios de vinculación tributaria. Además, desde la perspectiva de la distribución impositiva, (Balseca, 2021) subraya que la transformación digital ha debilitado la

capacidad recaudatoria de los países fuente, lo cual exige adaptar los principios tradicionales de gravamen a la nueva realidad económica.

Teniendo en cuenta este contexto problemático, el informe busca dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿Cuál deberá ser el contenido para la reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones con respecto a la potestad tributaria, considerando los aportes del modelo de convenio de doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, a fin de actualizar las reglas de distribución impositiva?

En respuesta, se plantea la hipótesis siguiente: Si se adopta el modelo de convenio de doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, entonces se actualizarían las reglas de distribución impositiva, lo cual permitiría una mayor homogeneización y uniformidad en los acuerdos de los países miembros de la CAN con otros países desarrollados.

Con base en este enfoque, se estableció como objetivo general: Proponer una reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones con respecto a la potestad tributaria, considerando los aportes del modelo de convenio de doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, a fin de actualizar las reglas de distribución impositiva. Como objetivos específicos, se plantearon los siguientes: (i) Analizar la potestad tributaria en la Decisión 578 de la CAN con el fin de adecuarla al MOCDE; (ii) Determinar las ventajas y desventajas del modelo de convenio de doble imposición tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, con respecto a la potestad tributaria, para adaptarlo a la CAN; y (iii) Examinar el mecanismo de distribución impositiva con la finalidad de adaptarlo a la Decisión 578 de la CAN.

Revisión de literatura

ANTECEDENTES

A. Potestad tributaria

En el trabajo de investigación de (Urbina, 2022), titulado “*Los retos del Sistema Tributario Peruano frente a su potencial adhesión a la OCDE*”, se concluye que la potestad de establecer tributos corresponde de manera exclusiva al Estado, pero se encuentra limitada por los principios tributarios reconocidos en la Constitución. Asimismo, se hace mención al interés del Estado peruano por unirse a la OCDE, desde el año 2008, ello porque considera que ser miembro pleno contribuirá a desarrollar su economía. Esto contribuye a la presente investigación, ya que es crucial que nuestro país adopte un sistema tributario alineado con los estándares recomendados por dicha organización, considerando su realidad socioeconómica actual.

B. Doble imposición

(Cabrera & Anton, 2023) en su trabajo de investigación titulado “*Exigencia del certificado de residencia para la aplicación del convenio para evitar la doble imposición en Perú*”, señalan que debido a la globalización, es común que empresas de diferentes países realicen transacciones comerciales, lo que puede llevar a una doble imposición fiscal que se genera cuando dos o más estados gravan la misma fuente de ingresos, afectando la capacidad de pago del contribuyente, por ello se crean Tratados que previenen la doble tributación y así poder evitar estos problemas. Este antecedente se vincula con el presente trabajo de investigación, en el sentido de que nos permite destacar la relevancia de formalizar convenios con otros países o entidades internacionales orientados a prevenir dichas situaciones y proteger a los contribuyentes.

Del mismo modo, (Quispetito, 2023) en su tesis “*La transparencia fiscal internacional y la doble imposición tributaria en los países de la comunidad andina de naciones, período 2017 – 2019*”, citando a Duque (s.f.), explica que la doble imposición se manifiesta cuando un mismo hecho generador, como la renta, el patrimonio o capital, es gravado en múltiples jurisdicciones, sin necesariamente implicar al mismo contribuyente, es decir, la doble imposición ocurre cuando rentas del exterior son gravadas tanto en el país donde se originan como en aquel donde reside el contribuyente, con la posibilidad de aplicar mecanismos de compensación. Esta

investigación nos permite aclarar la importancia de utilizar convenios como el de la OCDE, que buscan evitar superposiciones tributarias y fomentar el comercio exterior a través de incentivos a la inversión.

De igual manera, (Quispe, 2022), en su tesis sobre *“Incidencia de los criterios de vinculación para evitar la doble imposición tributaria en el Perú”*, argumenta que esta problemática puede tener una manifestación económica cuando una misma renta es sujeta a gravamen por dos o más Estados durante el mismo periodo fiscal. Así también, cita a Jarach (1971), quien señala que esta superposición se genera cuando sistemas tributarios de soberanías distintas aplican impuestos sobre el mismo bien tributario, lo que implica la concurrencia de ambas leyes. Esta literatura es crucial puesto que nos permite conocer las ventajas que ofrecen los convenios en materia tributaria, ya que estos son fundamentales en nuestra legislación para impulsar la competitividad y el crecimiento económico nacional.

Finalmente, (García, 2022), en la tesis titulada *“La aplicación del enfoque autorizado para la atribución de beneficios a establecimientos permanentes de la OCDE en los convenios de doble imposición peruanos”*, identifica dos tipos de doble imposición: jurídica y económica. La primera ocurre cuando un mismo ingreso y contribuyente son gravados en más de un país en el mismo periodo impositivo; la segunda, cuando la misma renta es sometida a tributo en distintos Estados, aunque por sujetos diferentes, según lo definido por la OCDE. Asimismo, cita a Taveira (2005) el cual explica que un único hecho económico puede ser tratado como eventos fiscales independientes por sistemas legales diversos. En este sentido, la relevancia radica en los distintos enfoques que se da a la doble imposición, para finalmente concluir en la tributaria, que es la que interesa a la presente investigación.

C. Distribución impositiva

En la tesis de (Balseca, 2021), titulada *“La tributación internacional en materia de renta dentro del contexto de la economía digital: lineamientos de la OCDE y experiencia internacional y ecuatoriana”*, se concluye que el aumento de las operaciones digitales ha generado una reducción en la capacidad de recaudación de los países fuente, ya que los proveedores de servicios no necesitan presencia física en esos países, situación que ha dificultado la aplicación de los principios tradicionales de asignación del poder de imposición, impidiendo a los países de la fuente gravar estas operaciones. Por ello, este trabajo resalta la

necesidad de reformar las normas fiscales internacionales para que estos principios se ajusten a la realidad actual.

BASES TEÓRICAS

I. Potestad Tributaria

1.1. Origen

(Guevara, 2018) señala que la potestad tributaria no es una construcción moderna del Estado contemporáneo, sino una facultad con raíces históricas que se remontan a épocas muy antiguas. Asimismo, cita a Aroca Lara (2005), quien señala que uno de los antecedentes más primitivos del tributo se encuentra en la obligación impuesta a los pueblos vencidos de entregar sus bienes al vencedor como forma de castigo. De igual forma, citando a Insignares Gómez (2003), menciona que, en el contexto monárquico europeo, se consolidó la figura del tributo como una carga que los súbditos debían asumir para sufragar los elevados costos de las guerras.

Fue en el siglo XVIII cuando se generalizó la noción de que los impuestos no eran solo cargas impuestas por el poder político, sino instrumentos necesarios para garantizar el bienestar colectivo. En ese contexto, cita a Lozano Serrano (1990), quien comenta que la recaudación de tributos comenzó a concebirse como un mecanismo esencial para el funcionamiento del Estado, el cual empezaba a asumir funciones más amplias que las meramente defensivas o de mantenimiento del orden.

Posteriormente, cita a Soler (2003), quien señala que este proceso histórico dio lugar al desarrollo del Estado de Derecho, el cual incorpora la noción de contrato social como vínculo entre el poder público y los ciudadanos, situando a estos últimos como sujetos activos en la organización y dirección del orden social. En consecuencia, cita a Insignares Gómez (2003), quien sostiene que la potestad tributaria dejó de ser un ejercicio de poder absoluto, lo que implicó su transformación desde una expresión de poder unilateral hacia una facultad normativa subordinada al marco constitucional.

1.2. Definición

(Kresalja & Ochoa, 2019) definen esta potestad como la capacidad del Estado para dictar normas que obliguen a los ciudadanos a contribuir, ya sea con transferencias de renta o de su

patrimonio, destinadas a financiar necesidades colectivas. No obstante, los autores resaltan que un adecuado programa de gasto público puede ser incluso más redistributivo que el propio sistema impositivo.

Por su parte, (Zavaleta, 2018) cita a Danós Ordóñez quien sostiene que el poder tributario corresponde a una atribución conferida por la Constitución a los distintos niveles de gobierno, mediante la cual estos pueden crear, modificar o eliminar tributos. Además, el concluye que la potestad tributaria posee ciertas características esenciales: es abstracta, ya que todo Estado la ejerce por defecto; es permanente, pues se mantiene mientras exista el Estado; es irrenunciable, dado que el Estado no puede prescindir de ella; y es indelegable, lo que impide su transferencia a un tercero, incluso de forma temporal.

Desde una visión comparada, (Siles, 2022) cita diversos tratadistas que han abordado el concepto desde una perspectiva dogmática. Villegas (1987) señala que el ejercicio de esta facultad ha recibido múltiples denominaciones tales como poder fiscal, poder impositivo o soberanía tributaria. Jarach (1996), por su parte, afirma que se trata de una manifestación del poder de imperio del Estado, el cual, en los regímenes constitucionales, debe estar restringido por el derecho positivo, según García Canseco (2009). Asimismo, Giuliani Fonrouge (1970) considera que el poder tributario es la manifestación jurídica del Estado para imponer cargas económicas sobre personas o bienes bajo su jurisdicción.

El Tribunal Constitucional peruano ha precisado que este poder no puede ser ejercido de manera arbitraria, ya que se encuentra sujeto a límites constitucionales y legales, en atención al principio de legalidad (Exp. N.º 033-2004-AI/TC, 2004, fundamento 5).

1.3.Principios

Huamaní Cueva (2007) citado por (Ruiz de Castilla, 2009) sostiene que la función tributaria del Estado está condicionada por principios constitucionales que delimitan su aplicación y garantizan los derechos de los contribuyentes. Entre estos principios se incluye el de reserva de ley, el cual determina que la creación, modificación o derogación de tributos debe realizarse mediante norma con rango legal. Este principio también regula las pautas sobre la asignación de competencias normativas entre los diferentes niveles del gobierno.

1.3.1. Principios explícitos

(Paredes, 2010) señala que el artículo 74 de la Constitución consagra los fundamentos del poder tributario, el cual debe ejercerse dentro de los márgenes que impone el propio orden constitucional. Entre estos principios se encuentra el de reserva de ley, el cual exige que los tributos solo puedan ser creados, modificados o suprimidos en una ley o, excepcionalmente, mediante decreto legislativo cuando exista delegación legislativa. Este principio no solo limita el poder del Estado, sino que también reconoce la competencia normativa de los gobiernos subnacionales en sus respectivas jurisdicciones.

Por otra parte, (Robles, 2008) indica que la igualdad en el ámbito tributario puede comprenderse desde dos dimensiones fundamentales: por un lado, en la norma misma, prohibiendo tratos diferenciados entre contribuyentes en igualdad de condiciones; y por otro, la igualdad ante la ley, exigiendo que la administración tributaria debe aplicar las normas fiscales de manera uniforme.

Ahora bien, (Ruiz de Castilla, 2017) menciona que el principio de no confiscatoriedad garantiza que la tributación no afecte de manera desproporcionada el patrimonio del obligado. Este principio persigue tres fines: proteger la propiedad privada, evitar distorsiones en la actividad económica y resguardar el bienestar del contribuyente. Según el Tribunal Constitucional, una carga tributaria desproporcionada o irrazonable vulnera el derecho de propiedad, ya sea por su cuantía excesiva (confiscatoriedad cuantitativa) o por prácticas arbitrarias en su aplicación (confiscatoriedad cualitativa).

Finalmente, el respeto a los derechos fundamentales impone al Estado ejercer su potestad tributaria sin vulnerar el libre tránsito, la intimidad, la propiedad o la libertad de asociación. Estos derechos no deben ser restringidos bajo pretexto de una finalidad fiscal, y su eficacia es directa ante cualquier actuación de la administración tributaria (Mora y otros, 2021).

1.3.2. Principios implícitos

Amatucci (2006), citado por (Paredes, 2010), dice que el principio de capacidad contributiva, aunque no aparece de forma literal en la Constitución, se deduce de la prohibición de tributos con carácter confiscatorio. Este principio sostiene que los gravámenes deben estar en consonancia con la realidad económica del sujeto obligado, reflejando su aptitud para contribuir al sostenimiento del Estado.

Por otro lado, cita a Robles Moreno (2008) quien refiere que el principio de economía en la recaudación establece que el costo de recaudar un tributo no debe superar el ingreso que se obtiene a través del mismo. Este principio promueve la eficiencia administrativa y prohíbe el diseño de normas tributarias que, en la práctica, generen un gasto superior al beneficio fiscal que aportan.

Por último, cita a Ruiz de Castilla (2002) también subraya el principio de certeza y simplicidad, según el cual las normas tributarias deben ser fácilmente comprensibles, previsibles y claras para los contribuyentes. Aunque existe una tensión histórica entre la equidad y la simplicidad normativa, los sistemas tributarios deben buscar un equilibrio que asegure tanto la justicia fiscal como la eficiencia administrativa.

1.4.Criterios

Según (Pedernera, 2014), en el ámbito del derecho tributario internacional, se utilizan criterios mediante los cuales se vincula la capacidad de imposición del Estado con un hecho generador de tributo, los cuales se denominan criterios de vinculación o momentos de conexión jurisdiccional. Del mismo modo, cita a Evans (1999), quien señala que estos criterios definen la relación entre el sujeto pasivo y el Estado que ejerce su potestad tributaria, lo que determina la validez del ejercicio impositivo.

La doctrina distingue entre criterios subjetivos y criterios objetivos. Los subjetivos están relacionados con las características personales del contribuyente, tales como su domicilio, residencia o nacionalidad, mientras que los objetivos se refieren a elementos territoriales o económicos, como el lugar donde se genera la renta o donde se localiza el capital (Quiñónez & Borbor, 2008).

En esa línea, el autor cita a Atchabahian (2003) quien distingue entre varios criterios de vinculación tributaria. El criterio de la fuente, de naturaleza objetiva, permite al Estado gravar rentas generadas en su territorio, sin atender al domicilio del contribuyente. En contraste, el criterio de renta mundial se basa en un vínculo subjetivo, por el cual se gravan todos los ingresos del contribuyente, sin importar su origen, siempre que este sea residente, domiciliado o nacional del país. Por su parte, el principio del domicilio o residencia faculta al Estado más allá de su propio territorio, justificando el gravamen universal sobre los ingresos obtenidos por sus ciudadanos, incluso si residen en el exterior.

1.5. Normativa

En el ordenamiento jurídico peruano, el ejercicio del poder tributario está recogido en el artículo 74 de la Constitución. Esta disposición establece un esquema normativo jerarquizado según los niveles de gobierno, determinando así quiénes pueden regular tributos y bajo qué instrumentos normativos. En ese sentido, el Congreso de la República puede crear, modificar o suprimir impuestos mediante leyes; el Poder Ejecutivo puede hacerlo mediante decretos legislativos, siempre que haya delegación de facultades; mientras que los gobiernos regionales y locales pueden establecer tasas y contribuciones a través de sus propias ordenanzas (Ruiz de Castilla, 2009).

1.6. Jurisprudencia

(Guevara, 2018) expone que el Tribunal Constitucional ha ratificado en diversas sentencias que el ejercicio del poder tributario debe ajustarse a los principios contenidos en la Constitución. En particular, la sentencia emitida en el expediente N° 00042-2004-AI/TC, sostiene que estos principios no solo constituyen límites a la potestad tributaria del Estado, sino también como salvaguardas para los derechos de los ciudadanos frente a posibles excesos normativos. De esta forma, solo será legítima aquella norma tributaria que respete dichos principios.

Este pronunciamiento respalda la posición doctrinal que sostiene que la tributación no puede realizarse al margen de la Constitución. En efecto, cita a Altamirano (2012), quien señala que el Estado de Derecho exige que el poder de imposición se someta a límites jurídicos, a fin de proteger a los ciudadanos contra decisiones arbitrarias del legislador tributario. En el mismo sentido, citando a Insignares Gómez, así como a Yacolca Estares; Bravo Cucci y otros, quienes coinciden en que los principios tributarios son, a la vez, herramientas de control del poder público y derechos fundamentales de los contribuyentes. Por ello, como afirma citando a Rodríguez Bereijo (2011), tales principios deben ser considerados no solo como enunciados éticos o políticos, sino como normas jurídicas aplicables y exigibles.

1.7. Teorías

Diversas teorías han intentado justificar el poder impositivo del Estado. Barrios Orbegozo (1988) citado en (Paredes, 2010), explica que la teoría de los servicios públicos o de la equivalencia sostiene que el tributo es una retribución por los servicios estatales; resulta aplicable a tasas y contribuciones, pero no a los impuestos, donde no existe una contraprestación

directa. Citando a Cosciani (1969), tanto impuestos como tasas distribuyen el costo de los servicios: en las tasas según el uso, y en los impuestos por presunción, utilizando indicadores como la renta.

Por su parte, la teoría de la relación de sujeción vincula la obligación tributaria al vínculo político con el Estado; si bien criticada por su origen absolutista, cita a autores como Villegas (1975) que destacan su valor simbólico. La teoría de la necesidad social ve al tributo como instrumento solidario para satisfacer necesidades colectivas, citando a Flores Polo (1982). Conforme cita a Barco, la teoría del seguro lo concibe como una prima por protección estatal, resaltando la función garante del Estado. Finalmente, (Chávez, 1993) expone que la teoría de Eheberg considera que el deber de tributar surge del simple hecho de vivir en comunidad, aunque ha sido criticada por su falta de justificación jurídica.

II. Doble Imposición

2.1. Antecedentes

El origen de la doble imposición internacional se sitúa en épocas antiguas, cuando surgieron conflictos por la ubicación de bienes y la residencia de sus propietarios (Pedernera, 2014). Para ello, el autor cita a Atchabahian (2003) quien señala que ya en la Grecia clásica se registraban situaciones en las que un ciudadano podía ser gravado por su ciudad de origen y por aquella donde residían. Asimismo, citando a Sampay (1951), se menciona que en la Edad Media juristas como Jacobus ya reflexionaban sobre la tributación de bienes en distintos territorios, como Ferrara y Bolonia. Asimismo, canonistas y teólogos discutieron la legitimidad de que diferentes entes soberanos graven simultáneamente a un mismo sujeto, como lo recoge Brewer Richman (1963).

El conflicto se intensificó cuando los Estados empezaron a ejercer potestad tributaria sobre bienes ubicados fuera de su territorio, basándose en la nacionalidad o residencia del propietario. Esto dio lugar a la confrontación entre el criterio de fuente y el de residencia. Más adelante, cita a Bühler (1968), quien destaca que los primeros tratados bilaterales sobre materias fiscales surgieron a fines del siglo XIX, siendo uno de los antecedentes el acuerdo entre Francia y Bélgica en 1843. Sin embargo, los tratados específicos para evitar la doble imposición aparecieron formalmente recién en el siglo XX. Desde entonces, organismos como la Sociedad de Naciones, la ONU y otras entidades internacionales han impulsado convenios y modelos para resolver esta problemática entre jurisdicciones.

2.2. Definición

(Zuzunaga, 2008) define la doble imposición internacional como la concurrencia de varios sistemas fiscales que aplican impuestos similares a un mismo contribuyente, sobre un mismo hecho generador y dentro de un mismo periodo fiscal, generando una sobrecarga tributaria mayor a la que existiría si solo un Estado ejerciera tal potestad. Al respecto, cita a Calderón Carrero (1997) quien señala que este fenómeno ocurre al yuxtaponerse tributos análogos por diferentes entes con autonomía impositiva sobre un mismo hecho económico, mientras que, citando a Campagnale et al. (2000) atribuyen el problema a la utilización paralela de distintos criterios de vinculación, como el origen de la renta o la residencia del contribuyente. Desde el enfoque jurídico, citando a Ortiz (2000), quien a su vez cita a Giuliani Fonrouge, el cual advierte que dicha situación vulnera el principio de que ningún contribuyente debe estar sujeto a la potestad tributaria de más de un Estado por un mismo hecho imponible.

En esa línea, (Villagra, 2008) distingue dos modalidades dentro del fenómeno: jurídica, donde el mismo ingreso es gravado en manos de un mismo contribuyente por dos o más Estados; y económica, cuando el gravamen se da por distintos Estados en manos de personas diferentes.

Dalimier, como se citó en (Herrán, 2000), complementa esta perspectiva señalando que, desde la óptica estatal, el problema deriva de la inexistencia de normas internacionales que delimiten la soberanía fiscal, mientras que, desde la perspectiva del contribuyente, se trata de una carga duplicada por un mismo hecho económico.

Finalmente, la (OCDE, 2017) señala que esta problemática genera distorsiones que afectan negativamente el comercio transfronterizo, la inversión y la movilidad del capital.

2.3. Elementos

Diversos autores han identificado factores que deben coexistir para que se configure la doble imposición internacional. Según (Panta, 2012), señala que los tres elementos fundamentales para identificar la doble imposición son la identidad del hecho imponible, la coincidencia en el período temporal del gravamen y la identidad del sujeto pasivo. Sin embargo, advierte que en ocasiones puede producirse una duplicidad en sujetos formalmente distintos, por ejemplo, en

sociedades, personas o regímenes societarios irregulares, que en la práctica representan al mismo contribuyente económico.

Por su parte, (Vallejo & Maldonado, 2007) insisten en que no basta con la unidad del contribuyente y del hecho generador. En su análisis, la doble imposición exige cinco elementos concurrentes: existencia de potestades tributarias superpuestas, imposición de tributos de naturaleza análoga, coincidencia de hechos imposables, unidad del sujeto pasivo (con algunas variantes en función del tipo de doble imposición), y simultaneidad temporal.

2.4. Clases

La doctrina distingue fundamentalmente, tal como lo ilustra (Ruiz, 2005), entre la doble imposición jurídica, donde el contribuyente es el mismo y el hecho imponible idéntico, como ocurre cuando un Estado grava una renta en función de la fuente y otro lo hace por residencia. En cambio, en la económica, el tributo recae sobre distintos sujetos por un mismo ingreso, como puede suceder en los casos de operaciones entre empresas vinculadas mediante precios de transferencia.

Según (Pedernera, 2014), el Modelo de la OCDE y el de la ONU reconocen tres situaciones donde se configura la doble imposición jurídica: (i) cuando dos países gravan globalmente a un mismo contribuyente; (ii) cuando una persona residente obtiene ingresos o posee bienes en otro país miembro, y ambos lo gravan; y (iii) cuando ambos Estados gravan a un no residente por rentas o patrimonios situados en sus respectivas jurisdicciones.

2.5. Causas y Efectos

2.5.1. Causas

(Torres, 2011) señala que este fenómeno deriva principalmente de la coincidencia de potestades tributarias que, de manera independiente, ejercen su potestad tributaria sobre una misma manifestación de riqueza. Esta superposición ocurre cuando dos o más Estados, aplicando criterios de sujeción distintos o interpretaciones disímiles de los mismos, deciden gravar una misma renta en manos de un contribuyente vinculado a ambas jurisdicciones.

En la misma línea, el autor cita a Del Arco Ruete (1977) quien menciona que el uso divergente de criterios de vinculación por parte de los Estados, es una causa principal de esta problemática. Incluso cuando se utiliza el mismo criterio, las diferencias en su definición

jurídica pueden provocar conflictos. Así, un Estado puede considerar residente a quien permanece un cierto número de días en su territorio, mientras que otro puede hacerlo en base al lugar de nacimiento o nacionalidad, lo que da lugar a interpretaciones incompatibles y, por ende, puede generar superposiciones tributarias.

Para concluir, el autor señala que desde el derecho internacional tributario, se han identificado tres principios cuya aplicación simultánea por diferentes Estados conduce inevitablemente a la doble imposición: i) el derecho del Estado de gravar por vinculación personal (residencia o nacionalidad); ii) el derecho de gravar por vinculación económica (fuente de riqueza); y iii) la extensión extraterritorial de las normas fiscales cuando existen nexos económicos mínimos, como operaciones transfronterizas.

2.5.2. Efectos

Los efectos trascienden la dimensión técnica tributaria, y representan un obstáculo real para la justicia fiscal, la equidad contributiva y el desarrollo económico. Pérez Inclán (2007), citado por (Pedernera, 2014), refiere que uno de los efectos más directos es el trato desigual entre contribuyentes en condiciones económicas similares. Un mismo ingreso puede ser gravado por dos Estados, mientras que otro ingreso comparable queda gravado solo una vez, lo que genera una afectación a principios esenciales como la equidad tributaria y la capacidad contributiva.

Rivas y Márquez, como se citó en Campagnale et al. (2000), a su vez citados por (Vallejo & Maldonado, 2007) clasifican los efectos más relevantes en cuatro ámbitos: i) carga fiscal inequitativa para el inversor extranjero; ii) freno al desarrollo económico; iii) uso estratégico de paraísos fiscales para reducir la carga global; y iv) pérdida de eficiencia y neutralidad en la imposición internacional.

Por su parte, Rosado Haro y Sarduy González (2018), como se citó en (Salazar, 2021) identifican que la doble tributación afecta directamente la capacidad de pago del contribuyente, genera discriminación entre rentas equivalentes, y obstaculiza la atracción de capitales, lo que puede incrementar los niveles de evasión y elusión fiscal.

2.6. Mecanismos para mitigar la doble imposición

Dado el carácter global de este problema, los Estados y la comunidad internacional han desarrollado diversos mecanismos normativos y prácticos para evitar su ocurrencia o atenuar

sus efectos. Aquino (1999), citado por (Vallejo & Maldonado, 2007), manifiesta que, dentro del Derecho Tributario Internacional, estos mecanismos se agrupan en dos grandes categorías: medidas unilaterales y mecanismos bilaterales o multilaterales, siendo estos últimos formalizados a través de tratados conocidos como Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI).

2.6.1. Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales constituyen mecanismos adoptados de forma autónoma por un Estado, mediante disposiciones contenidas en su legislación interna. En este contexto, se reconocen cinco métodos principales:

- a) **Exención:** Consiste en que el país de residencia del contribuyente considera que los ingresos generados en el extranjero ya han sido gravados por el país fuente. Esta exoneración puede aplicarse en su totalidad o de manera progresiva, según el tratamiento que se les otorgue a los ingresos foráneos en relación con la tarifa aplicable.
- b) **Imputación o crédito fiscal (tax credit):** Bajo esta opción, el Estado de residencia reconoce el impuesto pagado en el exterior por sus nacionales o residentes, concediendo un crédito fiscal contra el tributo local. Esta técnica puede ser de imputación plena o limitada, según los límites establecidos por la legislación nacional.
- c) **Método de deducción:** En este apartado, el autor cita a Rosembuj (1998), quien señala que, bajo este mecanismo, se permite incluir las rentas del extranjero en la base imponible local, permitiendo al contribuyente deducir, del impuesto a pagar, el gravamen resultante calculado según la legislación del país de residencia.
- d) **Método del impuesto no pagado (tax sparing):** Para este punto, citando a Vicchi (1999), expone que este método, comúnmente utilizado por países en desarrollo, se basa en el Estado de residencia permite deducir un crédito por el impuesto que habría correspondido pagar no solo en el extranjero, sino también de no mediar beneficios fiscales. De esta manera, se reconocen los incentivos tributarios otorgados para atraer a la inversión extranjera.
- e) **Imputación del impuesto subyacente:** Por último, cita a Aquino (1999) para explicar que este método está orientado a acreditar, además del impuesto retenido, el

impuesto corporativo pagado por la filial extranjera sobre las utilidades distribuidas a la sociedad matriz.

2.6.2. Medidas bilaterales:

Los CDI son instrumentos bilaterales, encuadrados en la categoría de tratados internacionales. Según López Bassols (2002), define los tratados como manifestaciones de voluntad entre sujetos internacionales con el objetivo de crear efectos jurídicos. Para que sea válido, debe reunir ciertos elementos: concurrencia de intenciones entre países, la manifestación de esta voluntad y el deseo de generar consecuencias jurídicas y sujeción al Derecho Internacional (Villatoro, 2011).

Estos convenios buscan repartir la potestad tributaria de forma equilibrada, mitigar la doble imposición y prevenir la evasión (Vallejo & Maldonado, 2007). Existen varios modelos de convenio, entre los más relevantes destacan:

- a) **Modelo de la OCDE:** Diseñado principalmente para relaciones entre países desarrollados, otorga mayor preeminencia a la residencia, limitando el derecho del Estado fuente a cobrar ciertas rentas. Introduce conceptos claves como el de "establecimiento permanente" y normas detalladas sobre residencia, dividendos, intereses y regalías.
- b) **Modelo de la ONU:** Propone un equilibrio más equitativo entre Estados. Da mayor relevancia a los países fuente, permitiéndoles ejercer un mayor control tributario, especialmente en materia de retenciones.
- c) **Modelo de la Comunidad Andina (CAN):** Regulado por la Decisión 578, se orienta a garantizar que las rentas obtenidas dentro del bloque andino sean gravadas únicamente en el país donde se genere la fuente productora. Se reconocen excepciones limitadas, como en el caso de servicios personales, transporte o algunas ganancias de capital.
- d) **Modelo de Estados Unidos:** Incorpora el principio del "beneficiario efectivo" para evitar prácticas abusivas como el treaty shopping y excluye cláusulas de tax sparing. Tiene gran relevancia por el peso económico de dicho país en el comercio internacional.

Históricamente, estos tratados surgieron en Europa, siendo uno de los primeros el suscrito entre el Imperio Austro-Húngaro y Prusia en 1899. A partir de los trabajos de la Sociedad de las Naciones en 1921 y los esfuerzos de organismos como la OCDE y la ONU, se han consolidado modelos armonizados que permiten resolver conflictos de doble tributación mediante métodos consensuados como la exención, imputación o deducción simple. Estos modelos han sido adaptados por distintos países y bloques regionales, como la Comunidad Andina, para responder a sus necesidades específicas.

2.7. Normativa

El tratamiento normativo de este conflicto internacional se encuentra sustentado tanto en el ordenamiento jurídico interno como en el Derecho Internacional. En el ámbito nacional, la Constitución, en su artículo 55, dispone que los tratados debidamente celebrados por el Perú, ratificados por el Presidente de la República, con autorización previa del Congreso cuando así corresponda, forman parte del ordenamiento jurídico nacional (Constitución Política del Perú, 1993).

A nivel internacional, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptada en 1969 y en vigor desde 1980, es la principal norma de referencia en la celebración y ejecución de tratados. Esta convención establece que los tratados internacionales deben constar por escrito, celebrarse entre sujetos del Derecho Internacional, tales como los Estados u organizaciones internacionales y tener como fin generar efectos jurídicos conforme a este orden normativo (Vallejo & Maldonado, 2007).

En cuanto a los mecanismos específicos, en el ámbito regional, destaca la Decisión 578 de la CAN, vigente desde 2004. Esta norma supranacional establece un régimen especial para evitar la doble imposición y combatir la evasión fiscal entre sus países miembros. Dicha decisión otorga preferencia al criterio de la fuente como elemento de vinculación, determinando que las rentas deben tributar únicamente en el país donde se generan, con algunas excepciones (CAN, 2004, Decisión 578).

2.8. Jurisprudencia

En la jurisprudencia peruana reciente se han establecido importantes precedentes vinculantes sobre la aplicación de los convenios, reafirmando el principio de jerarquía normativa y la primacía de los tratados sobre normas reglamentarias internas. Tal es el caso de la Sentencia de

Casación N.º 8380-2021-Lima, donde la Corte Suprema estableció que el tratado suscrito entre Perú y Brasil debe prevalecer sobre el Decreto Supremo N.º 090-2008-EF. Esta decisión subraya que si el tratado no exige un certificado de residencia como formalidad no puede restringir la aplicación del tratado si el propio convenio no la contempla expresamente (El Peruano, 2023).

Asimismo, (García, 2024) refiere que en la Sentencia de Casación N.º 34212-2023, la Corte Suprema abordó la validez de aplicar la cláusula del “beneficiario efectivo” del convenio entre Perú y Chile. En este caso, el tribunal validó la interpretación dinámica del MOCDE y aceptó el uso de sus comentarios, señalando que, al no ser normas jurídicas propiamente dichas, pueden utilizarse como herramientas interpretativas, aunque hayan sido emitidas posteriormente a la firma del tratado. Esta sentencia ratificó que los comentarios del MC OCDE constituyen una fuente interpretativa útil, en tanto representan soft law, no sujeta a las reglas tradicionales de aplicación en el tiempo.

2.9. Teorías

Diversas corrientes doctrinarias han fundamentado la necesidad de eliminar la doble imposición desde perspectivas jurídicas, ético-jurídicas y económico-financieras. En el plano jurídico, si bien autores como Jarach sostienen que el fenómeno no es per se ilícito a menos que se infrinja una norma legal específica, otras posturas lo consideran contrario a los principios fundamentales del Derecho Tributario. Ello debido a que puede derivar en una tributación confiscatoria, vulnerando la equidad tributaria y desnaturalizando el principio de capacidad contributiva, al someter a un mismo contribuyente a cargas tributarias diferenciadas por hechos económicamente idénticos (De Pomar, 1992).

Desde una perspectiva ético-jurídica, se sostiene que la tributación debe responder tanto a las necesidades del Estado como a las posibilidades reales de los contribuyentes. En ese sentido, una imposición duplicada desatiende estos límites, generando situaciones de arbitrariedad incompatibles con los principios de justicia tributaria.

En el ámbito económico-financiero, la doble imposición representa una barrera significativa para el desarrollo del comercio internacional, el flujo de capitales y la cooperación económica entre naciones. Dificulta la inversión extranjera, restringe el intercambio de tecnología y

obstaculiza la eficiencia económica al crear un entorno fiscal adverso e incierto para los agentes económicos que operan en más de una jurisdicción.

III. Distribución Impositiva

3.1. Concepto

La noción de distribución de la potestad tributaria constituye una figura central en el Derecho Fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional. En el caso peruano, el Congreso ostenta la potestad originaria para crear, modificar o suprimir tributos, mientras que el Poder Ejecutivo ejerce una potestad derivada mediante delegación legislativa, y los gobiernos subnacionales se encuentran facultados para establecer contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción (Huapaya y otros, 2023).

En el contexto internacional, la distribución impositiva se configura como un mecanismo mediante el cual los Estados firmantes acuerdan límites a sus respectivas potestades. De esa manera, se otorga el derecho de imponer tanto al Estado fuente como al de residencia, según el tipo de renta involucrada, aplicándose alícuotas máximas para evitar solapamientos fiscales (Marín, 2007).

En esta línea, autores como Calderón Carrero (1997) proponen que el reparto del poder tributario se base en el grado de vinculación económica que cada Estado mantenga con la categoría de renta en cuestión, priorizando el gravamen en la jurisdicción con mayor conexión (Bonilla, 2019).

3.2. Mecanismos de Distribución

En el marco de los convenios internacionales, la asignación de potestades tributarias se convierte en un mecanismo esencial para establecer el alcance de las competencias fiscales de los Estados contratantes sobre determinadas categorías de renta o patrimonio. Esta distribución puede atribuir la potestad exclusiva a uno de los Estados (generalmente, al de residencia), excluyendo al otro de cualquier potestad fiscal sobre esa renta, lo cual elimina de forma directa la doble imposición. Este enfoque, sin embargo, no es uniforme, mientras que en modelos como el de la ONU o el de la CAN priorizan al país de la fuente, el MOCDE favorece al de la residencia (Vallejo & Maldonado, 2007).

Asimismo, existen categorías de rentas o patrimonios cuyo derecho de imposición es compartido entre ambos Estados, siendo común que se limite la potestad del país de la fuente, como ocurre con los dividendos e intereses. En estos casos, el Estado de residencia concederá una deducción o crédito fiscal para evitar la doble imposición. En este sentido, los modelos de convenio clasifican las rentas en tres grupos: aquellas que se gravan sin límites por el Estado fuente, aquellas que se gravan de forma limitada y aquellas que solo pueden ser gravadas por el país de la residencia.

3.3.Beneficios

Los convenios para evitar la doble imposición no solo previenen conflictos fiscales entre Estados, también ofrecen múltiples beneficios que justifican su adopción como instrumentos de cooperación fiscal internacional. Según Tovillas Morán (1996), a través de estos acuerdos los Estados limitan voluntariamente su soberanía tributaria mediante un reparto equitativo del poder de imposición sobre diversas categorías de rentas y bienes. Esta distribución genera un doble efecto: elimina la superposición de soberanías fiscales y, correlativamente, garantiza que uno de los Estados renuncie a gravar aquellas rentas que, conforme al tratado, son de exclusiva competencia del otro (Latre, 2018).

Adicionalmente, los CDI permiten repartir de manera equitativa los objetos tributables entre los Estados contratantes, fomentando con ello tres objetivos fundamentales: promueve la inversión, se protege al contribuyente frente a cargas impositivas excesivas, y se fortalece la confianza en los sistemas tributarios (Sotelo, 1999).

3.4.Normativa

Legalmente, el MOCDE prevé dos mecanismos principales para eliminar la doble imposición, los cuales a su vez reflejan entre los Estados una distribución impositiva. El artículo 23 A contempla el método de exención, que consiste en excluir en el Estado de la fuente aquellas rentas ya gravadas en el extranjero. El segundo, previsto en el artículo 23 B, es el método de imputación, mediante el cual el Estado de residencia permite al contribuyente deducir el impuesto extranjero, hasta el límite del monto que adeudaría en su propia jurisdicción (OCDE, 2017).

3.5. Teorías

Las teorías sobre la distribución de la renta y su vínculo con la potestad tributaria han sido objeto de amplio desarrollo en la economía política. Desde una perspectiva histórica, destacan las aportaciones de autores clásicos como François Quesnay, quien a través del Tableau Economique expuso una visión fisiocrática de la distribución del excedente agrícola entre las distintas clases sociales, identificando a los agricultores como los únicos generadores de valor neto (Ruza, 1978).

Posteriormente, David Ricardo centró su análisis en la renta de la tierra y en la forma en que esta se distribuye entre propietarios, trabajadores y capitalistas, situando la distribución como uno de los problemas centrales de la economía. Para Ricardo, la renta era una retribución por las propiedades originarias del suelo, y su teoría sentó las bases del enfoque clásico sobre la función distributiva del sistema económico.

Con la llegada de Karl Marx, la distribución se replanteó desde una óptica crítica, distinguiendo entre capital constante, capital variable y plusvalía, siendo esta última apropiada por la clase capitalista. La concepción marxista redujo el análisis distributivo a una dicotomía entre fuerza de trabajo y capital, lo cual influyó notablemente en la discusión ideológica posterior.

Más adelante, las teorías marginalistas propusieron una visión alternativa basada en la utilidad, argumentando que todos los factores de producción (trabajo, capital, tierra) participan en el proceso de generación de riqueza y, por tanto, deben participar proporcionalmente en su distribución. Estas teorías desplazaron la noción de explotación inherente al enfoque marxista, introduciendo criterios de eficiencia y productividad marginal como fundamentos de la distribución del ingreso.

Materiales y métodos

Paradigma

El presente informe se desarrolló bajo el paradigma interpretativo, el cual permitió abordar una realidad jurídica compleja a través del análisis de documentos normativos, doctrinales y jurisprudenciales. Este enfoque facilitó una comprensión crítica de la Decisión 578 de la CAN en relación con la potestad tributaria de los Estados miembros, con el objetivo de justificar la necesidad de su reforma parcial.

Tipo de investigación

La investigación fue aplicada, en tanto se orientó a resolver un problema jurídico concreto en el ámbito Tributario Internacional, específicamente relacionado con la distribución de la potestad tributaria en el marco de la Decisión ya mencionada. En cuanto al nivel de investigación, este fue descriptivo-explicativo, debido a que se describieron los elementos normativos, doctrinales y jurisprudenciales relevantes, y se explicaron sus implicancias para la armonización del sistema tributario comunitario andino.

Además, se empleó un diseño documental y cualitativo, basado en el análisis sistemático de normas jurídicas, doctrinas especializadas, antecedentes comparados, decisiones judiciales y convenios internacionales. Esta elección permitió interpretar el fenómeno de la doble imposición y su impacto sobre la soberanía tributaria de los Estados, a partir de fuentes jurídicas primarias y secundarias.

Técnicas e instrumentos

La técnica principal fue el análisis documental, aplicado sobre legislación nacional y comunitaria, doctrina tributaria, jurisprudencia relevante y tratados internacionales. El instrumento metodológico consistió en una guía de análisis de contenido, estructurada en torno a las variables: potestad tributaria, doble imposición internacional y distribución impositiva.

Fuentes utilizadas

- ✓ **Legislación:** Se examinó el marco constitucional peruano (especialmente el artículo 55 de la Constitución) y la normativa supranacional andina, con énfasis en la Decisión 578 de la CAN.
- ✓ **Jurisprudencia:** Se revisaron casos como la Casación N.º 8380-2021-Lima y la Casación N.º 34212-2023-Lima, por su relevancia para la interpretación de tratados internacionales de doble imposición.
- ✓ **Doctrina:** Se analizaron contribuciones doctrinales relevantes de autores como Robles Moreno, Paredes Montoya, Barrios Orbegozo, Atchabahian, Amatucci, Ruiz de Castilla, entre otros.
- ✓ **Tesis:** Se consultaron investigaciones académicas vinculadas a la potestad tributaria y a los convenios internacionales contra la doble imposición, con especial atención a los modelos de la OCDE y de la Comunidad Andina.

- ✓ **Artículos y revistas académicas:** Se incorporaron artículos doctrinarios y técnicos provenientes de revistas jurídicas, nacionales e internacionales, que abordan los desafíos de la integración fiscal en contextos de soberanía compartida.

Resultados y discusión

En este apartado se desarrollará la redacción de los resultados basados en la investigación previamente realizada con respecto al objetivo general y los objetivos específicos propuestos para la presente investigación. En tal sentido, se realizará el análisis de la potestad tributaria en la decisión 578 de la CAN, posteriormente se determinarán las ventajas y desventajas del MOCDE y finalmente se analizarán los mecanismos de distribución impositiva a fin de adaptarse a la Decisión 578 de la CAN. Asimismo, se formulará una propuesta de reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones con respecto a la potestad tributaria.

3.1. Análisis de la potestad tributaria en la decisión 578 de la CAN.

La potestad tributaria en el contexto del Derecho Internacional se encuentra estrechamente vinculada a los criterios que legitiman el ejercicio de esta facultad por parte de los Estados. Como expone Atchabahian (2003), citado por (Pedernera, 2014), uno de los criterios más relevantes es el de la fuente, que permite al Estado gravar aquellas rentas generadas en su territorio, sin atender al lugar de residencia del contribuyente. Esta conexión objetiva fundamenta modelos fiscales que priorizan el principio de territorialidad frente al de renta mundial. En línea con esta noción, Evans (1999), como cita el mismo autor, sostiene que el ejercicio legítimo de la potestad tributaria se define por la relación entre el sujeto pasivo y el hecho imponible que ocurre dentro del ámbito jurisdiccional del Estado.

En relación con la Decisión 578 de la CAN, para (Villagra, 2005) se ha identificado que esta norma adopta de manera exclusiva el criterio de la fuente como fundamento para el ejercicio de la potestad tributaria. En efecto, el artículo 3 de la Decisión dispone que “las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora”, obligando a los demás Estados miembros a considerarlas como exoneradas, en caso de que su legislación les atribuya potestad impositiva sobre dichas rentas. Esto implica una renuncia automática del Estado de residencia a su facultad de gravar, configurando un modelo de asignación unilateral que prioriza a la jurisdicción de la fuente.

Por su parte, (Cabrera O. , 2022) afirma que la estructura actual de la Decisión 578 responde a un enfoque histórico particular: al tratarse de economías principalmente importadoras de capital y tecnología, los Estados andinos adoptaron una postura favorable a la neutralidad de importación de capital (Capital Import Neutrality – CIN), priorizando un sistema fiscal de tipo territorial. En consecuencia, se optó por un esquema de exoneración que impide gravar en el Estado de residencia, salvo contadas excepciones como el caso del transporte internacional, lo que limita significativamente la potestad tributaria compartida.

El estudio de (Urbina, 2022), centrado en los desafíos del sistema tributario peruano frente a una posible adhesión a la OCDE, concluye que la potestad tributaria debe adaptarse a estándares internacionales, especialmente en lo relativo a la doble imposición. El autor destaca que, desde 2008, el Perú ha manifestado su interés por ser miembro pleno de dicha organización, lo cual subraya la necesidad de adecuar los mecanismos de distribución de la potestad tributaria en instrumentos comunitarios como la Decisión 578 de la CAN, a fin de alinearlos con los criterios de distribución tributaria recomendados por el modelo internacional.

El análisis de la Decisión 578 permite concluir que, si bien su estructura busca evitar la doble imposición al establecer un modelo de exclusividad basado en la fuente, esta elección resulta insuficiente frente a los desafíos del comercio internacional y los estándares de la OCDE. La preeminencia absoluta del criterio de fuente limita la potestad tributaria de los Estados de residencia, impidiendo una distribución equitativa y moderna del poder impositivo. A diferencia del MOCDE, que promueve una coordinación entre los Estados contratantes mediante la aplicación de reglas de reparto complementarias (como el crédito fiscal o la imputación), la Decisión 578 refleja un diseño rígido, poco compatible con los actuales estándares multilaterales. Por tanto, se evidencia la necesidad de replantear este marco normativo supranacional, incorporando mecanismos más dinámicos y equilibrados de distribución tributaria que permitan una interacción armónica entre las jurisdicciones, conforme al principio de soberanía fiscal compartida.

3.2. Ventajas y desventajas del MOCDE

Desde el plano teórico, se ha identificado que el Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE) ofrece un conjunto de disposiciones que buscan mitigar los conflictos derivados de la doble imposición internacional, estableciendo criterios claros para la asignación de potestades tributarias entre los Estados contratantes. (Cabrera O. , 2022) sostiene que la utilidad de este

modelo radica en su estructura sistematizada, la cual permite determinar con mayor precisión cuál de los Estados firmantes tiene derecho a gravar una determinada renta, aspecto que resulta esencial para evitar superposiciones tributarias y preservar la seguridad jurídica. En esa línea, indica que los artículos 23A y 23B del MOCDE han sido diseñados como mecanismos técnicos para garantizar que el ingreso de un contribuyente no sea gravado dos veces por jurisdicciones distintas, ya sea a través de la exención o del crédito fiscal.

Entre los resultados obtenidos, se ha constatado que una de las principales ventajas del MOCDE es la claridad con la que asigna la potestad tributaria entre los Estados, reduciendo así el riesgo de conflictos jurisdiccionales. (Cabrera O. , 2022) afirma que este modelo ha demostrado ser eficaz al establecer un reparto de potestades tributarias basado en criterios generalmente aceptados como la residencia y la fuente, lo que facilita la aplicación coherente de sus disposiciones. Esta claridad no solo contribuye a reducir la doble imposición, sino que también evita la doble no imposición, fortaleciendo los sistemas fiscales de los países signatarios.

Otra ventaja fundamental identificada es la seguridad jurídica que ofrece tanto a los inversionistas como a las empresas multinacionales. En contextos económicos globalizados, donde las operaciones transfronterizas son frecuentes, la previsibilidad en las normas fiscales se convierte en un factor crucial. En este sentido, el MOCDE brinda a los sujetos pasivos una mayor certidumbre respecto a las obligaciones tributarias en distintas jurisdicciones, promoviendo así un entorno favorable para la inversión extranjera. Esta perspectiva es compartida por (Vallejo & Maldonado, 2007), quienes consideran que este modelo proporciona un marco normativo confiable que estimula el comercio y la inversión, además de ser uno de los instrumentos más utilizados para regular las relaciones fiscales internacionales.

No obstante, también se han identificado algunas limitaciones o desventajas del modelo. En particular, se advierte que el MOCDE privilegia el criterio de la residencia en la asignación de potestades tributarias, lo cual podría resultar inadecuado para países en desarrollo como los de la CAN, específicamente en el caso de Bolivia, que requiere mayor margen de imposición sobre las rentas generadas en sus territorios. Este sesgo en favor del país de residencia podría afectar negativamente los ingresos fiscales de este país, al poseer un sistema territorial, tal como lo advierte (Cabrera O. , 2022), quien sostiene que la estructura de este modelo favorece a los Estados exportadores de capital, en detrimento de aquellos que actúan como receptores.

Pese a ello, ciertos elementos del referido modelo podrían ser adaptados a la realidad fiscal de los Estados miembros de la CAN. El autor propone que su sistema de cláusulas sobre métodos, junto con sus disposiciones sobre intercambio de información y mecanismos amistosos de resolución de conflictos, resultan transferibles y podrían enriquecer la regulación comunitaria andina. Estas herramientas podrían servir de base para fortalecer la Decisión 578, dotándola de mecanismos más eficaces para la coordinación fiscal regional.

En relación con los antecedentes, el análisis de (Cabrera & Anton, 2023) permite apreciar la importancia de formalizar convenios con otros países o entidades internacionales con la finalidad de prevenir la doble imposición tributaria y los posibles daños a los contribuyentes. Asimismo, (Quispetito, 2023) en su investigación permite aclarar la importancia de utilizar convenios como el de la OCDE, que buscan eliminar la doble imposición, incrementando el comercio a través de la inversión extranjera. En la misma línea, el aporte de (Quispe, 2022) es crucial puesto que nos permite conocer las ventajas que ofrecen los convenios internacionales respecto a la doble imposición tributaria, ya que estos son fundamentales para impulsar el desarrollo económico de nuestro país mediante la inversión.

Como conclusión del presente análisis, puede sostenerse que el MOCDE presenta un valioso marco de referencia para la asignación de potestades tributarias en contextos internacionales, destacando por su coherencia normativa y su capacidad de generar seguridad jurídica. No obstante, su eventual adaptación en la Comunidad Andina de Naciones debe ser cuidadosamente evaluada, considerando las particularidades fiscales y económicas de sus Estados miembros. La adecuación selectiva de sus cláusulas podría constituir una alternativa viable para reformar parcialmente la Decisión 578, siempre que se procure un equilibrio entre los intereses del Estado de residencia y del Estado de fuente.

3.3. Análisis de mecanismos de distribución impositiva a fin de adaptarse a la Decisión 578 de la CAN.

La distribución de la potestad tributaria en el ámbito internacional responde a la necesidad de establecer límites claros entre los Estados para evitar conflictos de doble imposición. De acuerdo con (Vallejo & Maldonado, 2007), la Decisión 578 adopta predominantemente el criterio de fuente como base para asignar la potestad tributaria. Este enfoque otorga al Estado donde se genera la renta la facultad de gravar, salvo en los supuestos expresamente

contemplados como excepciones, lo que restringe la competencia del Estado de residencia del contribuyente. Esta concentración puede ser efectiva para Estados que buscan proteger su base imponible interna, pero limita la posibilidad de establecer un equilibrio fiscal entre los miembros y también con terceros países más desarrollados.

En contraposición, el MOCDE establece una estructura que tiende a priorizar el criterio de residencia, buscando una distribución equilibrada basada en el tipo de renta, su origen y el nivel de vínculo económico existente, lo cual permite aplicar métodos como la exención o del crédito fiscal según lo dispuesto en sus artículos 23 A y 23 B (Cabrera O. , 2022). Adicionalmente, este modelo incorpora una categorización más detallada de las rentas, dividiéndolas en tres grupos: aquellas gravables sin limitación por el Estado de la fuente, aquellas sometidas a gravamen limitado y aquellas cuya imposición corresponde únicamente al Estado de residencia.

Asimismo, se identifican buenas prácticas en la distribución internacional, como el principio de conexión económica defendido por Calderón Carrero (1997), como se citó en (Bonilla, 2019), que propone priorizar el gravamen en el Estado con mayor grado de vinculación económica respecto de la renta en cuestión. De adoptarse una fórmula más flexible y equitativa como la del MOCDE, la Comunidad Andina podría optimizar el uso de criterios mixtos de fuente y residencia, permitiendo también el acceso a mecanismos de eliminación de la doble imposición como el tax credit o la exención parcial, generando mayor certidumbre tributaria.

Una experiencia relevante que sustenta la necesidad de adaptar el mecanismo de distribución es la analizada en la tesis de (Balseca, 2021), quien estudió el impacto de la economía digital sobre la recaudación tributaria. En su investigación se evidenció que la falta de presencia física de los prestadores de servicios digitales en los países de la fuente limita la capacidad de estos últimos para gravar, debido a que los principios tradicionales resultan ineficientes. Esta problemática resalta la necesidad de actualizar los criterios de asignación de potestades tributarias, reconociendo nuevas realidades económicas y digitales.

Los hallazgos permiten concluir que el esquema actual de la Decisión 578 de la CAN, centrado en el principio de fuente, resulta limitado frente a los desafíos contemporáneos del comercio y las rentas transnacionales. Su adaptación a las prácticas reflejadas en el MOCDE, particularmente en lo concerniente al uso compartido de potestades impositivas y a la incorporación de métodos de alivio fiscal, podría fortalecer la eficiencia y equidad del sistema

tributario andino. En este sentido, resulta pertinente considerar una reforma que no solo armonice el régimen de distribución conforme a modelos actualizados, sino que también incorpore mecanismos que aseguren la aplicación efectiva del principio de capacidad contributiva, la justicia fiscal y la seguridad jurídica en el contexto de la integración económica regional.

3.4. Propuesta de reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones con respecto a la potestad tributaria, considerando los aportes del modelo de convenio de doble imposición de la OCDE, a fin de actualizar las reglas de distribución impositiva.

La necesidad de adaptar los instrumentos de integración regional a los cambios en la economía internacional y a los modelos predominantes en materia tributaria ha sido destacada por diversos autores. El MOCDE ha establecido un marco referencial ampliamente reconocido para regular la potestad tributaria entre Estados, permitiendo un reparto más equilibrado de la facultad impositiva, una mayor previsibilidad normativa y mecanismos eficaces para evitar la doble imposición. A diferencia de ello, la Decisión 578 ha mantenido un enfoque limitado, centrado en el criterio de la fuente, que, si bien respeta la soberanía de los Estados, no recoge en su integridad las exigencias de una economía globalizada ni los estándares internacionales más recientes en la materia (Cabrera O. , 2022).

A partir del análisis realizado, se ha identificado que la Decisión 578 presenta incompatibilidades tanto formales como materiales respecto del MOCDE y las necesidades actuales de los Estados miembros de la CAN. En primer lugar, la Decisión otorga la potestad tributaria casi de manera exclusiva al país de la fuente, restringiendo al Estado de residencia a supuestos muy específicos. Este esquema resulta insuficiente en contextos donde la residencia del contribuyente o el lugar de dirección efectiva de una empresa puede tener igual o mayor relevancia para efectos de atribuir la potestad tributaria.

En segundo lugar, la Decisión no contempla con claridad métodos para evitar la doble imposición, como la exención o el crédito fiscal, ni define mecanismos específicos de solución de controversias. Estos elementos sí se encuentran plenamente desarrollados en el MOCDE y han demostrado ser efectivos en la práctica internacional. Además, este último introduce reglas detalladas sobre establecimiento permanente, residencia, beneficios empresariales, y otros

aspectos clave que no están contemplados de manera suficiente o armonizada en el convenio regional, lo que limita su aplicabilidad práctica.

La tesis de (Balseca, 2021) ya advertía sobre los desafíos que enfrentan los sistemas tributarios ante nuevas formas de actividad económica como la economía digital, que desbordan los criterios tradicionales de territorialidad. Esta problemática pone en evidencia la urgencia de reformar los instrumentos normativos de integración regional, como la Decisión 578, para dotarlos de mayor adaptabilidad y eficacia. De igual forma, se sostiene que una actualización normativa debe partir del reconocimiento de buenas prácticas internacionales y del principio de certeza jurídica, elementos que son claramente visibles en el MOCDE y podrían servir de guía para la reforma de la Decisión.

En función de lo expuesto, la propuesta de reforma parcial de la Decisión 578 debe orientarse a incorporar un sistema mixto de distribución de potestades tributarias, que combine los criterios de fuente y residencia, tal como lo establece el modelo de la OCDE. Asimismo, es indispensable que la Decisión incluya mecanismos efectivos para evitar la doble imposición y resolver conflictos entre Estados miembros, fortaleciendo así la cooperación fiscal regional. La adopción de definiciones armonizadas sobre residencia, establecimiento permanente y otros conceptos clave, permitirá no solo reducir la ambigüedad normativa, sino también alinear el régimen comunitario andino con los estándares internacionales. En este sentido, se contribuirá a una mayor seguridad jurídica, transparencia y justicia tributaria, beneficiando tanto a los Estados como a los contribuyentes de la región andina.

Conclusiones

1. A partir del análisis de la potestad tributaria en la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, se logró establecer que su diseño actual presenta limitaciones sustantivas en cuanto a la asignación equilibrada de potestades tributarias entre los Estados miembros. Si bien se reconoce su valor como instrumento de integración subregional, su estructura responde a una lógica tributaria centrada casi exclusivamente en el criterio de la fuente, lo cual restringe el alcance del Estado de residencia. Esta rigidez normativa dificulta la adaptación del régimen comunitario a las transformaciones del comercio internacional y a la dinámica fiscal global, lo que evidencia la necesidad de replantear sus disposiciones con base en principios modernos de distribución impositiva.

2. Con respecto al examen de las ventajas y desventajas del Modelo de Convenio de la OCDE, se concluye que este instrumento representa una fuente normativa de alto valor técnico, cuya claridad en la delimitación de potestades tributarias contribuye a reducir conflictos de doble imposición y a brindar mayor seguridad jurídica a los operadores económicos. El MOCDE ofrece estándares útiles que pueden ser adaptados al contexto de la CAN, como la inclusión de cláusulas de establecimiento permanente, el uso del método de crédito fiscal y la incorporación de mecanismos de solución de controversias.
3. Se logró determinar que el mecanismo actual de distribución impositiva establecido en la Decisión 578 se encuentra desalineado con los lineamientos de los modelos internacionales, en especial con los del MOCDE. Las diferencias más notables radican en la falta de un sistema mixto de atribución de potestades y en la ausencia de herramientas eficaces para prevenir la doble imposición y resolver disputas. Frente a ello, resulta relevante considerar buenas prácticas internacionales, como aquellas orientadas a la cooperación administrativa, la transparencia fiscal y la protección del contribuyente, lo cual permitiría mejorar la eficiencia y la justicia del sistema tributario andino. La armonización de estas prácticas fomentaría un entorno más propicio para la inversión y la integración económica regional.
4. Finalmente, la propuesta de una reforma parcial de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones con base en los aportes del Modelo de Convenio de la OCDE, está orientada a actualizar sus reglas de distribución impositiva. Esta reforma plantea incorporar un enfoque más equilibrado entre los criterios de fuente y residencia, introducir métodos modernos de eliminación de la doble imposición, y definir con mayor precisión conceptos clave como residencia fiscal y establecimiento permanente. Esta actualización permitiría fortalecer la integración económica subregional, aumentar la cooperación fiscal entre los Estados miembros y brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, reafirmando la necesidad de adecuar el marco comunitario a los desafíos tributarios contemporáneos.

Recomendaciones

Reformar parcialmente la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, con respecto a la distribución impositiva de la potestad tributaria contenida en el artículo 3, adaptando su contenido al mecanismo establecido en el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual prevé el método de imputación o crédito fiscal. Ello permitirá superar el modelo actual

de gravamen exclusivo en la fuente y migrar hacia un modelo mixto, que preserve los intereses fiscales de los Estados miembros sin generar doble imposición.

Revisar y actualizar artículos clave de la Decisión 578, con la finalidad de adaptarlos a ciertos elementos propios del MOCDE como: añadir en personas cubiertas a las personas residentes contenidas en el artículo 4, adherir el concepto de establecimiento permanente, incluyendo la regla y definición del mismo. Adicionalmente, implementar cláusulas como la de remisión contenida en el párrafo 2 del artículo 3, la de no discriminación, mejorando la contenida en el artículo 18 de la Decisión por la regulada en el artículo 24 del MOCDE. Finalmente, incluir la norma antiabuso establecida en el artículo 29 del modelo internacional, en reemplazo de la señalada en el artículo 20 del convenio regional.

Incorporar una guía de interpretación dinámica basada en los Comentarios al MOCDE, a fin de permitir una aplicación flexible y coherente de las disposiciones fiscales comunitarias en función de la evolución de la práctica tributaria internacional.

Referencias

- Balseca, C. (2021). *La tributación internacional en materia de renta dentro del contexto de la economía digital: Lineamientos de la OCDE y experiencia internacional ecuatoriana (Tesis de Maestría, Universidad Externado de Colombia)*. Repositorio Institucional, Colombia. <https://bit.ly/3G45kAq>
- Barrera, P. (2008). Aspectos tributarios del E-commerce en servicios no financieros. En J. Yáñez, C. Salcedo, A. González, R. A. Ormeño, A. Cuevas, P. Barrera, O. Canales, & J. Espinosa (Ed.), *Tributación en un mundo globalizado* (págs. 109 - 138). Santiago de Chile, Chile: Universidad de Chile. <https://bit.ly/3G48OD0>
- Bonilla, D. (2019). *La doble imposición tributaria un tema pendiente (Trabajo de Investigación para optar el grado académico de Bachiller en Ciencias Económico Empresariales, Universidad Católica San Pablo)*. Biblioteca Víctor Andrés Belaunde. Repositorio digital, Arequipa, Arequipa, Perú. <https://bit.ly/4kQDEyi>
- Cabrera, M., & Anton, J. (2023). *Exigencia del certificado de residencia para la aplicación del convenio para evitar la doble imposición en Perú (Tesis para optar el título profesional de Abogado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas)*. Repositorio Institucional, Lima, Lima, Perú. <https://bit.ly/4484Yki>
- Cabrera, O. (31 de Agosto de 2022). *Taxlatam*. Taxlatam: <https://bit.ly/45uOqp6>
- Chávez, P. (1993). Fundamentos de la Obligación Tributaria. *Quipukamayoc*, 47-50. <https://bit.ly/4n7X5UL>
- Comunidad Andina de Naciones. (2004, 4 de Mayo). *DECISION 578: Régimen para evitar la Doble*. <https://bit.ly/4eiEd1q>
- Congreso Constituyente Democrático. (1993, 31 de Diciembre). *Constitución Política del Perú*. <https://bit.ly/4ne9ZRk>
- Corredor, J. (Enero - Marzo de 2007). Doble tributación internacional: visión hacia la Comunidad Andina de Naciones. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*(29), 63 - 100. <https://bit.ly/3G5Vuhx>
- De Pomar, M. (1992). Derecho Tributario y Doble Imposición Internacional. <https://bit.ly/4lhwQts>
- El Peruano. (19 de Junio de 2023). Poder Judicial adopta precedente para evitar la doble imposición fiscal. *El Peruano*. <https://bit.ly/447EeQO>
- García, F. (2022). *La aplicación del enfoque autorizado para la atribución de beneficios a establecimientos permanentes de la OCDE en los convenios de doble imposición*

- peruanos (Tesis para optar el Título de Abogado, Pontificia Universidad Católica del Perú)*. Repositorio Institucional, Lima, Lima, Perú. <https://bit.ly/3HOGWn1>
- García, F. (18 de Septiembre de 2024). *Editorial Economía y Finanzas*. Editorial Economía y Finanzas: <https://bit.ly/3G6ayvt>
- Guevara, M. (2018). *La afectación de la Potestad Tributaria y de los principios de Legalidad y Reserva de Ley, a partir de la interpretación normativa del Tribunal Constitucional que otorga ultractivamente beneficios tributarios a las universidades particulares (Tesis USAT)*. Repositorio de Tesis USAT, Chiclayo, Lambayeque, Perú. <https://bit.ly/4ldnoXV>
- Herrán, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios (Tesis de grado, Pontificia Universidad Tecnológica Javeriana)*. Repositorio Institucional Javeriano, Bogotá. <http://bit.ly/4nebC1o>
- Huapaya, P., Llaque, F., Mares, C., Ruiz, M., & Sebastián, F. (2023). *Manual de Derecho Tributario (Vol. 1)*. (I. A. IAT, Ed.) Lima, Lima, Perú: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. <http://bit.ly/3T0zmrM>
- Kresalja, B., & Ochoa, C. (2019). *Derecho constitucional económico*. Lima, Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP. <http://bit.ly/3TzNxUM>
- Latre, M. (2018). *La doble imposición internacional: el MC OCDE y análisis comparativo del mismo con los con los convenios firmados por España con sus países limítrofes (Trabajo fin de estudios para optar Grado en Derecho, Universidad de la Rioja)*. <http://bit.ly/4e9Hyzv>
- Marín, G. (2007). Distribución de la Potestad Tributaria sobre las Rentas de Capital: ¿Hacia la exclusiva tributación en residencia? *Revista de Contabilidad y Tributación*, 74(297), 103 - 136. <https://bit.ly/3ZZYS11>
- Mora, W., Esquivés, M., Alvarado, C., Gutiérrez, E., Vargas, M., Carrillo, J., Bravo, F., Nava, J., Fernández, G., Valladares, D., Méndez, R., Sánchez, E., Soria, V., Neyra, D., Vieira, C., García, L., & Manrique, H. (2021). *Libro de Cultura Tributaria y aduanera*. (I. A. Tributario, Ed.) Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <http://bit.ly/448Vjdo>
- OCDE. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición española. <http://bit.ly/3I1MhqZ>

- Ormaza, D., & Zamora, A. (Septiembre-Diciembre de 2019). La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario. *Revista Killkana Sociales*, 3(3), 47-52. https://doi.org/https://doi.org/10.26871/killkana_social.v3i3.206
- Panta, J. (Diciembre de 2012). Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional. *IUS ET VERITAS*, 22(45), 356-376. <https://bit.ly/4neg9kq>
- Paredes, C. (2010). El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? *Derecho & Sociedad*(35), 241-256. <http://bit.ly/3FVKeEs>
- Pedernera, J. (2014). *Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes (Trabajo de Investigación, Universidad Nacional de Cuyo)*. Biblioteca Digital UNCUIYO, Mendoza, Argentina. <http://bit.ly/3FTt0HP>
- Quiñónez, R., & Borbor, W. (2008). *La Doble Imposición Internacional Aplicado A Un Caso Práctico De La Compañía International Water Services Residente En Rumania Y Ecuador (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Humanísticas y Económicas)*. DSpace en ESPOL - Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil. <https://bit.ly/4e8Oop3>
- Quispe, L. (2022). *Incidencia de los criterios de vinculación para evitar la doble imposición tributaria en el Perú (Tesis para optar el grado académico de Maestro en Ciencias, Universidad de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas Contables y Administrativas)*. Repositorio Institucional, Cajamarca, Cajamarca, Perú. <https://bit.ly/3HJF66L>
- Quispetito, F. (2023). *La transparencia fiscal internacional y la doble imposición tributaria en los países de la Comunidad Andina de Naciones, período 2017 - 2019 (Tesis para optar el grado de Doctor en Ciencias Contables y Financieras, Universidad de San Martín de Porres)*. Repositorio Institucional, Lima, Lima, Perú. <https://bit.ly/440fJqh>
- Robles, C. (18 de Setiembre de 2008). *Blog: Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*. (P. U. Perú, Editor) Blog: Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional: <https://bit.ly/3ZCO8Zy>
- Ruiz de Castilla, F. (2009). Potestad Tributaria de los Gobiernos Regionales y Locales. *Derecho & Sociedad*(33), 45-53. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/7792961.pdf>
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Lima, Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP. <https://bit.ly/4lxLmxi>
- Ruiz, M. (2005). Federalismo Fiscal. En M. Volman, *Régimen Tributario de Empresas* (pág. 113). Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: La Ley. <https://bit.ly/4k03COu>
- Ruza, J. (1978). Génesis y evolución histórica de la teoría de la distribución funcional de la renta. *Revista de economía política*(80), 187-206. <https://bit.ly/4lgp6b2>

- Salazar, D. (01 de Agosto de 2021). Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? *Forseti. Revista De Derecho*, 10(14), 131-156. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.21678/2312-3583>
- Siles, C. (Junio - Noviembre de 2022). La Potestad Tributaria en el marco del Derecho Constitucional Tributario. *Orbis Tertius UPAL*, 6(11), 89-90. <https://doi.org/https://orcid.org/0000-0002-3965-5851>
- Sotelo, E. (1999). Doble imposición internacional. *IUS ET VERITAS*, 9(19), 144-156. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15862/16294>
- Torres, Y. (2011). *Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano (Trabajo de Diploma, Universidad de Huguín). Cuba*. <https://bit.ly/3ZAXllc>
- Tribunal Constitucional. (2004, 28 de setiembre). *Sentencia del Tribunal Constitucional - Exp. N.º 033-2004-AI/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Urbina, N. (2022). *Los retos del Sistema Tributario Peruano frente a su potencial adhesión a la OCDE (Tesis de Maestría, Universidad Internacional de La Rioja)*. Universidad Internacional de La Rioja. <https://bit.ly/4l8dmqN>
- Vallejo, S., & Maldonado, G. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. *Fiscalidad*(1), 39-59. <https://bit.ly/4n5rCT0>
- Villagra, R. (2005). Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países. *Derecho & Sociedad*(24), 116-136. <https://bit.ly/40cZfIJ>
- Villagra, R. (2008). Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. *CDIs - convenios para evitar doble imposición tributaria*, 21. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/316_01_manual_cdi-1.pdf
- Villatoro, C. (2011). *El principio de Universalidad de la justicia penal y el problema de su aplicación en el contexto del Derecho Internacional (Tesis de Grado, Universidad de San Carlos de Guatemala)*. Guatemala. <https://bit.ly/3HNUcrZ>
- Zavaleta, M. (Junio de 2018). *Constitución Tributaria y Poder Tributario – Perspectiva peruana*. Constitución Tributaria y Poder Tributario – Perspectiva peruana: <http://bit.ly/4ldoOBJ>
- Zuzunaga, F. (4 de Abril de 2008). Ponencia general: IX Jornadas Nacionales de Tributación. *CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*, 295. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/317_02_zuzunaga-1.pdf