

El transporte Internacional y su regulación en la Ley del Impuesto a la Renta: Análisis y Perspectivas

Sonia E. Dávila Chávez¹
Ponente Individual

I. CONTEXTO ACTUAL

La presente investigación tiene como objeto, analizar el tratamiento tributario que se le otorga al transporte internacional en la Ley del Impuesto a la Renta (IR), la cual regula esta operación desde 1968. Nuestra intención es analizar no solo la evolución de la referida norma, sino además, mostrar la complejidad que viene develando la aplicación de la regulación actual, la cual ha generado la emisión de diversos pronunciamientos oficiales de la Administración Tributaria y resoluciones del Tribunal Fiscal, lo que demuestra las múltiples controversias que viene generando desde su imposición.

La regulación del transporte internacional en el IR desde hace más de 40 años, se estructuró en un escenario económico radicalmente diferente al que tenemos el día de hoy, en donde las operaciones a nivel global no contaban con los avances tecnológicos y el crecimiento de la economía.

Ello nos lleva a preguntarnos si la regulación de estas operaciones en la actualidad resulta ser la más conveniente, tomando en cuenta que el crecimiento económico de nuestro país en los últimos años viene acompañado de un importante incremento de nuestras operaciones de

1 Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialización en Fiscalidad y Negocios Internacionales por la Universidad Complutense de Madrid y en Aspectos fiscales y ambientales de la Minería y Petróleo por la Universidad de La Plata (Argentina). Estudios de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de ESAN. Docente universitaria y autora de diversos artículos publicados en revistas especializadas en materia tributaria a nivel nacional e internacional.

Las opiniones vertidas en el presente artículo son exclusivamente de la autora.

comercio exterior, donde el transporte internacional en sus diversas modalidades cumple un rol muy importante.

A fin de responder esta interrogante, es importante considerar que nuestro país no es ajeno a los efectos de la globalización. Por el contrario, como señala Jaime Loret de Mola,² su crecimiento económico de los últimos diez años, basado en el comercio exterior y la marcada Política de Estado de concertar el número adecuado de tratados de libre comercio con los principales mercados del exterior y la celebración del mayor número de convenios para evitar la doble tributación a los fines de captar mayor inversión extranjera directa, como inversión nacional, para el desarrollo e incremento de producción nacional de exportación así lo demuestran.

En esa misma línea, y considerando el fenómeno de la globalización y su impacto en la evolución de las operaciones internacionales, Vicente Amaya³ comenta lo siguiente respecto a las “rentas mixtas” que gravan el transporte internacional en Colombia desde 1960: *“Nótese cómo, al expedirse las normas mencionadas, el mundo no conocía los avances que en materia de informática y de telecomunicaciones se experimentan actualmente, y que han posibilitado la realización de múltiples transacciones internacionales y el flujo de capitales entre muchos países y economías a ritmo frenético, dificultándose enormemente su control fiscal, consecuencia, justamente, de la globalización económica”*.

Asimismo, el autor mencionado cita a Peter Wahl,⁴ analiza la evolución de los sistemas impositivos en cuanto a las operaciones internacionales, resaltando los importantes cambios que presenta la economía actual: *“Los sistemas impositivos, que surgieron en los siglos XIX y XX fueron concebidos para la economía nacional, comparativamente cerrada, del Estado Nacional. El trabajo y el capital estaban vinculados al territorio en medidas aproximadamente iguales. La legislación impositiva nacional podía abarcar la base impositiva correspondiente sin mayores problemas. Con la globalización surgió una nueva situa-*

² LORET DE MOLA DE LAVALLE, Jaime. “«Navegando» en el Impuesto a la Renta”. Artículo publicado en la *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 46 - Febrero 2008. Lima, Perú. Pág. 124.

³ AMAYA MANTILLA, Vicente. “Tratamiento del Transporte Internacional”. En: *El Impuesto a la Renta en el Derecho Comparado. Reflexiones para Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2008. Colombia. Pág. 609.

⁴ WAHL, Peter. “Del concepto a la realidad sobre el estado del debate en torno a los impuestos internacionales”. Publicado originalmente en la serie *Dialogue on Globalization*, de la Fundación F. EDebert (FES). Junio. 2006.

ción. Su núcleo económico consiste en la paulatina desaparición de las fronteras nacionales en pos de los movimientos de capital, de bienes y servicios. En este sentido, ningún factor productivo ha sido tan móvil como el capital”.

Al analizar estas consideraciones, observamos que la globalización y el avance tecnológico impulsaron un crecimiento acelerado de la economía mundial, lo cual se tradujo en múltiples transacciones a nivel internacional, sobretodo en el mercado de bienes, servicios y capitales, impulsando así el desarrollo de importantes sectores económicos.

Como bien señala José Carlos Fernández, nuestra época muestra la intención de los Estados a relacionarse con el exterior, lo cual se justifica en los grandes beneficios que ello genera para el desarrollo de un Estado en materia económica al generar mayores inversiones y oportunidades. Al respecto, el mencionado autor nos señala que *“La historia ha probado los beneficios de las transacciones comerciales internacionales que han permitido la especialización y, por ende, el aumento de la productividad con la subsiguiente mejora de las posibilidades de consumo. Precisamente esta especialización se consigue a través de los negocios transfronterizos que facilitan el desarrollo de las posibilidades de producción y de consumo sin cuya existencia quedarían relegadas a lo producido en el entorno económico de la autarquía. Cualquier economía estatal está relacionada con el resto del mundo por medio de tres manifestaciones relevantes: el intercambio de bienes, de servicios y de capitales, lo que genera, a su vez, tres consecuencias de singular importancia: la interdependencia en el mercado de productos, con el consiguiente aumento de las exportaciones y de las importaciones; la interdependencia en el mercado de trabajo, con su secuela de desplazamientos de trabajadores y profesionales a través de las fronteras; y la interdependencia en el mercado de capitales, que implica que el dinero puede invertirse a escala internacional allí donde genere mayores rendimientos”*.⁵

Como se observa, el comercio internacional ocasionó para los Estados no solo el tan ansiado crecimiento económico, sino que además significó para éstos, el gran esfuerzo de adecuar su ordenamiento interno a las múltiples consecuencias originadas por las diversas transacciones internacionales en donde el país participe, siendo el principal reto, el control y cumplimiento de la imposición tributaria sobre las rentas

⁵ FERNÁNDEZ ROZAS, José Carlos. “Derecho de los Negocios Internacionales”. En: *Manual de Derecho de los Negocios Internacionales*. Primera Edición. Editorial Iustel Portal Derecho. 2007. España. Pág. 26.

generadas en nuestro territorio por sujetos no domiciliados.

Como vemos, el mercado y la economía mundial cambiaron, evolucionaron, y por ello, la tributación tiene la importante tarea de adecuarse y evolucionar conjuntamente con la economía, considerando las múltiples transacciones internacionales que al día de hoy se vienen celebrando, para lo que deberá tomar en cuenta las especiales características que dichas transacciones presentan al celebrarse entre dos o más países.

Es en este escenario que venimos a analizar específicamente el tratamiento del transporte internacional dentro de los alcances de la Ley del IR, a fin de determinar si dicha regulación es la más conveniente en la actualidad, y nos permite presentar mayor competitividad en el mercado internacional para atraer cada vez mayores y mejores inversiones.

II. ANTECEDENTES

A fin de analizar la regulación del IR al transporte internacional, es necesario considerar que dicha regulación fue establecida en diversos países de la región con anterioridad, lo cual permitió a nuestros legisladores tomar como referencia la experiencia de nuestros países vecinos e importar dicho modelo de imposición para aplicarlo en la Ley del IR.

Podemos observar entonces que el gravamen del IR al transporte internacional tiene como antecedente el artículo 10 de la Ley argentina sobre el Impuesto a los Réditos vigente en 1946. Esta norma estableció una presunción, señalando que las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transportes entre la República Argentina y países extranjeros, obtendrían réditos netos de fuente argentina iguales al 10% del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes. Asimismo, también estableció que los agentes o representantes en la república de tales compañías, serían solidariamente responsables con ella del pago del impuesto y a su vez, se encontrarían obligadas a presentar declaraciones juradas u otras informaciones al Fisco argentino.

La regulación argentina, también consideró la regla de la exención del impuesto cuando el transporte se realice con países con los cuales se hayan celebrado convenios o tratados internacionales.

En la legislación colombiana se introdujo el gravamen al transporte

internacional mediante la Ley 81 de 1960, la cual disponía que se consideraba como “renta líquida gravable” al ingreso percibido por las compañías que prestaran, en forma regular, el servicio de transporte aéreo o marítimo entre aeropuertos o puertos colombianos y extranjeros. Esta renta se determina en base a una proporción directa con la ganancia neta comercial obtenida en sus operaciones mundiales. Posteriormente, mediante el Decreto Reglamentario 437 de 1961 se denominaron, a las rentas mencionadas, como “rentas mixtas”.

En nuestro país, el gravamen al transporte internacional se incorporó en la Ley del IR a través del Decreto Supremo 203-68-HC de fecha 24 de junio de 1968.

Como se observa, el fenómeno de la imposición al transporte internacional se fue dando en la región en un periodo más o menos simultáneo.

Al momento de su imposición, la norma peruana era similar a la norma argentina, sin embargo, en el caso peruano se establecía la aplicación del 5% de los ingresos brutos obtenidos por los fletes y pasajes correspondientes a los servicios de transporte entre la República y el extranjero.⁶

⁶ Mediante el Decreto Supremo 203-68-HC de fecha 24 de junio de 1968, se disponía lo siguiente:

“Artículo 13°.- Se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el Artículo 49° de este Título. Cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales o agencias en el país de empresas extranjeras, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido en la primera parte de este artículo. (...) Se consideran incluidos en las normas precedentes el transporte (...) entre la República y el extranjero, (...).

Artículo 49°.- Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se refiere este artículo, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentaje que seguidamente se establecen por cada una de ellas: a) Transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero: 5% de los ingresos brutos por fletes, pasajes (...) prestados desde el territorio de la República al exterior (...). Los agentes o representantes en el país de los contribuyentes y, en su caso, los usuarios que contraten directamente con estos, estarán obligados al pago del impuesto, en la forma que establece el artículo 84°”.

Casi 2 meses después, se promulgó el Decreto Supremo 287-68-HC de fecha 13 de agosto de 1968, el cual establecía que la renta neta sería igual a la aplicación del 1% sobre los ingresos brutos por el transporte aéreo (introduciendo la figura de la exoneración por reciprocidad entre los Estados solo para este caso) y entre el 1% y 5% sobre los ingresos brutos por el transporte marítimo según la escala que fijara el Reglamento.⁷

Posteriormente, el Decreto Legislativo 200 de fecha 12 de junio de 1981 estableció que la renta neta sería igual a la aplicación del 1% sobre los ingresos brutos por el transporte aéreo y entre el 2% sobre los ingresos brutos por el transporte marítimo, aplicándose la exoneración por reciprocidad entre los Estados para los dos casos.⁸

⁷ Mediante el Decreto Supremo 287-68-HC de fecha 13 de agosto de 1968, se modificó el texto del **artículo 49** de la Ley del IR:

“(…) Los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia a continuación, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen por cada una de ellas; Transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero (...). 2) 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo, salvo los casos en que, por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en dichos países. 3) Entre el 1% y el 5% de los ingresos brutos por transporte marítimo, según la escala que fijará el reglamento, teniendo en cuenta la incidencia de los fletes y cargas sobre el valor de las mercaderías y productos transportados, con la salvedad de los supuestos contemplados en el numeral anterior. (...). (...) Los agentes o representantes en el país de los contribuyentes y, en su caso, los usuarios que contraten directamente con estos, estarán obligados al pago del impuesto, en la forma que establece el artículo 84”.

⁸ La Ley del Impuesto a la Renta publicada mediante el Decreto Legislativo 200, reguló el transporte internacional de la siguiente manera:

“Artículo 10°.- *Se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por el transporte (...) entre la República y el extranjero (...). Cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido en el siguiente párrafo de este artículo. Se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior, por los conceptos tipificados en este artículo, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el Artículo 51°.*

Artículo 51°.- *(...) Los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia a continuación, se presume, sin admitir prueba en contrario,*

Finalmente, con la modificación al Decreto Legislativo 774, mediante el Decreto Legislativo 945 de fecha 23 de diciembre de 2003, se reguló la aplicación del IR al transporte internacional tal como se encuentra en la actualidad en los artículos 12 y 48 de la Ley del IR:

“Artículo 12° de la Ley del IR

Se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se lleven a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48°.

Se consideran incluidos en las normas precedentes (...), el transporte (...) entre la República y el extranjero (...).

Cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido en el primer párrafo”.

“Artículo 48° de la Ley del IR

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen las actividades

que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen por cada una de ellas: Transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero: (...) 2) Uno por ciento (1%) de los ingresos brutos por el transporte aéreo y dos por ciento (2%) de los ingresos brutos por el fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. (...) Los agentes o representantes en el país de los contribuyentes no domiciliados y, en su caso, los usuarios que contraten directamente con estos, estarán obligados al pago del impuesto, en la forma que establece el artículo 87°”.

a que se hace referencia a continuación, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas:

(...)

d) Transporte entre la República y el extranjero: 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

(...).”

Al analizar nuestra legislación en el caso del transporte internacional, observamos que aplicar el IR en base al territorio en los casos en los que el servicio de transporte es prestado parte en el país y parte en el exterior, resulta sumamente complicado debido a que no se puede determinar con exactitud qué parte del servicio es prestado en el país y, de esa forma, lograr que la imposición del impuesto sea sobre la renta de fuente peruana que genere el servicio prestado exclusivamente en nuestro país.

La dificultad en la determinación de la renta de fuente peruana para este caso, se resolvió mediante la técnica legislativa de la presunción absoluta⁹ para determinar qué parte de la retribución por un servicio prestado parte en nuestro país y parte en el exterior, se configura como renta de fuente peruana en base a los porcentajes fijados por la Ley del IR.

⁹ Como señala Luis Hernández Berenguel, en las presunciones legales absolutas no cabe la prueba en contrario de modo tal que, una vez establecida por ley, operan de pleno derecho. Por ello, señala que estas presunciones deben estar expresamente señaladas como tales por la ley que las contiene. En consecuencia, cuando una disposición legal que contiene una presunción no señala expresamente que dicha presunción califica como absoluta, lo que está estableciendo es una presunción relativa. HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. “Las presunciones legales en el Sistema Tributario Peruano”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 30. Julio, 1996. Pág. 33.

Es importante resaltar que, la figura de la presunción absoluta solo puede aplicarse como una forma de determinación de impuestos excepcional, debido a que dicha labor resultaría sumamente complicada para la Administración Tributaria y en muchos casos hasta imposible, lo cual es evidente en el caso del transporte internacional cuando se presta parte en el país y parte en el exterior. Por ello, esta figura dispensa de la prueba a la Administración Tributaria por la impracticabilidad de la misma,¹⁰ siendo que solo se debe acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de base.

En esta misma línea, coincidimos con lo señalado por Alex Córdova,¹¹ quien respecto a la justificación de la imposición del IR mediante presunción absoluta, señala lo siguiente: *“Es por ello que el uso de presunciones absolutas debe restringirse a los casos de imposibilidad entre hecho base y hecho presumido y emplearse para establecer aspectos de la obligación tributaria distintos a la propia materialización del hecho imponible. Así, este tipo de presunciones podría utilizarse para establecer la cuantía de la obligación tributaria en determinados casos (por ejemplo, **la fijación de la renta neta gravable en el caso de actividades internacionales**), imputar a determinados periodos fiscales la renta derivada de actividades gravadas, entre otros”*. (Énfasis y subrayado nuestro).

En base a la presunción absoluta establecida en el artículo 48 de la Ley del IR, entendemos que basta que la Administración Tributaria pruebe que se prestó el servicio de transporte internacional entre el país y el extranjero para aplicar directamente los porcentajes establecidos en dicho artículo sobre los ingresos brutos que se perciban por el transporte internacional.

Consideramos que el establecimiento de estas presunciones resulta una medida adecuada que conserva la lógica y coherencia de la natu-

¹⁰ El establecimiento de presunciones legales absolutas solo se justifica cuando la presentación de la prueba resulte sumamente difícil. En este caso coincidimos con la opinión de Alex Córdova, quien señala lo siguiente: *“En conclusión, la determinación sobre base presunta es aquella que practica la Administración amparándose en presunciones establecidas por la ley, en los casos en que no sea posible efectuarla sobre base cierta porque la prueba de la ocurrencia para la cuantificación del hecho imponible resulta impracticable o de muy difícil actuación (...)”*. CÓRDOVA ARCE, Alex. “La determinación del tributo sobre base presunta”. En: *El Tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II. Coordinadores: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Editorial Marcial Pons. Argentina. 2008. Pág. 1447.

¹¹ CÓRDOVA ARCE, Alex. Op. Cit. Pág. 1461.

raleza del servicio de transporte internacional con el principio de territorialidad que recoge nuestra Ley del IR respecto a la imposición en los sujetos no domiciliados, debido a la imposibilidad por parte de la Administración Tributaria y el sujeto pasivo del impuesto, de demostrar con exactitud las verdaderas rentas netas que obtiene este último cuando domicilia en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero.¹²

Sin embargo, si bien la aplicación de la presunción absoluta se justifica en este caso específico, es importante resaltar que dicha figura solo debería aplicarse en los casos en que el país celebre contratos de transporte internacional con Estados con los cuales no se haya celebrado un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) o un convenio de reciprocidad que permita la exoneración del impuesto siendo estas dos últimas alternativas, las más convenientes en la actualidad, lo cual desarrollaremos más adelante.

III. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL IR SOBRE LAS RENTAS PROVENIENTES DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL

III.1. Aplicación de la presunción absoluta al transporte internacional

De conformidad con el artículo 6 de la Ley del IR, los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras en el país, tributan el referido impuesto únicamente sobre sus rentas de fuente peruana.

Por su parte, el artículo 12 de la Ley del IR presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48 de la Ley del IR.

El artículo 12 señala en su segundo párrafo que *“Se consideran incluidos en las normas precedentes las operaciones de seguros, reasegu-*

¹² En esta opinión coincidimos con lo señalado por Luis Hernández Berenguel: *“Creemos que solamente en los casos **en que la prueba resulte impracticable**, se debe recurrir a las presunciones absolutas, y que en los casos de verdadera dificultad en la actuación de la prueba por parte de la Administración, las presunciones legales deberían ser establecidas pero con carácter de relativas”*. (Énfasis y subrayado nuestro). HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Op. Cit. Pág. 43.

ros y retrocesiones, el alquiler de naves y aeronaves, el transporte y servicios de telecomunicaciones entre la República y el extranjero, el suministro de noticias por parte de agencias internacionales, el arriendo u otra forma de explotación de películas, cintas magnetofónicas, matrices u otros elementos destinados a cualquier medio de proyección o reproducción de imágenes y sonidos, y la provisión y sobrestadía de contenedores para el transporte en el país". (Subrayado nuestro)

Asimismo, el mencionado artículo establece que cuando dichas actividades sean desarrolladas por contribuyentes domiciliados en el país, se presume de pleno derecho que la renta obtenida es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, cuyas rentas se determinarán según el procedimiento establecido por el artículo 48 de la Ley del IR.¹³

En el caso de las rentas provenientes del transporte entre el Perú y el extranjero, efectuado por contribuyentes no domiciliados en el país y por sucursales o agencias de empresas extranjeras, constituyen rentas de fuente peruana en los porcentajes previstos en el literal d) del artículo 48 de la Ley del IR.

En efecto, para esta actividad, el referido literal establece, sin admitir prueba en contrario, presunciones de renta neta de fuente peruana, sobre las cuáles se debe aplicar la tasa del IR. En el caso del transporte aéreo internacional la renta neta presunta es el 1% de los ingresos brutos y en el caso del fletamento o transporte marítimo internacional la renta neta presunta es el 2% de los ingresos brutos.

Como ejemplo de ello, se puede advertir que si se contrata servicios de flete marítimo con una empresa naviera del exterior, el usuario deberá efectuar la retención del IR aplicando la tasa del 30% sobre el 2% de los ingresos brutos obtenidos por el no domiciliado (prestador del servicio), resultando una tasa efectiva del 0.6%. Este tratamiento ha

¹³ Es importante considerar que según el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal 06872-3-2002 de fecha 27 de noviembre de 2002, cuando una empresa no domiciliada hubiere suscrito contratos con otros sujetos no domiciliados para la prestación de servicios que deben realizarse parte en el país y parte en el extranjero, debe observarse lo dispuesto en el artículo 28 del Reglamento de la Ley del IR, siendo que el impuesto debe aplicarse solo sobre la parte que retribuya los hechos gravados, es decir, por la renta de fuente peruana percibida por los no domiciliados. En tal sentido, en este supuesto no se aplica el artículo 48 como lo dispone el artículo 12.

sido confirmado por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 00898-4-2008,¹⁴ en donde señala lo siguiente: “Los usuarios de servicios de transporte entre el Perú y el extranjero deben retener al sujeto no domiciliado prestador del servicio, el 30% sobre la renta neta determinada aplicando los porcentajes de 1% (transporte aéreo) y 2% (fletamento o transporte marítimo) sobre los ingresos brutos según corresponda, salvo que cuenten con la documentación que acredite que por reciprocidad procede la exoneración del IR, en tanto gocen de tal beneficio las líneas peruanas”.

Tasa efectiva de gravamen en el transporte internacional

Tipo de transporte	Renta neta de fuente peruana	Tasa del IR	Tasa efectiva
Transporte aéreo internacional	1% de los ingresos brutos	30%	0.3%
Transporte marítimo internacional	2% de los ingresos brutos	30%	0.6%

Conforme a lo previsto en el numeral 1 del inciso b) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del IR, se establece que no se considerarán como parte de los ingresos brutos, los ingresos que obtengan las empresas por concepto de los impuestos que deban pagar los usuarios del servicio, las sumas materia de reembolsos a los pasajeros que no viajan, ni las entregas que éstos hagan a la empresa para ser pagadas a terceros por concepto de hospedaje.

En el caso específico del transporte aéreo internacional, cabe mencionar que recientemente el Tribunal Fiscal ha señalado mediante su Resolución 04461-9-2011¹⁵ una serie de servicios **que se originan** en

¹⁴ Resolución del Tribunal Fiscal de fecha 23 de enero de 2008.

¹⁵ Resolución del Tribunal Fiscal de fecha 18 de marzo de 2011, que señala lo siguiente: “(...) los ingresos obtenidos por la recurrente por cambio de fecha, reembolso de pasaje, envío de pasaje pre-pagado y handling o trámite documentario, se originan en actividades de transporte aéreo entre el Perú y el extranjero, por lo que les resulta de aplicación la exoneración prevista por el inciso d) del artículo 48° de la Ley del IR”. Sin embargo, es importante considerar que el criterio vertido en esta resolución contradice la posición institucional de la Administración Tributaria, señalada mediante la Carta 183-2006-SUNAT/2B0000 de fecha 20 de junio de 2006: “Para establecer la renta neta por los ingresos provenientes de los servicios de manipuleo de carga (incluyendo el handling documentario), no será de aplicación la presunción establecida en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del IR, por cuanto dichos servicios no están contemplados expresamente en el mencionado inciso, a pesar que pueda tra-

dicho transporte, por lo que les resulta de aplicación lo dispuesto por el inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR, es decir, considerar como renta neta, la aplicación del 1% sobre los ingresos brutos. Teniendo en cuenta los aportes de la resolución mencionada, resulta conveniente analizar cuáles son estos servicios considerados como parte del transporte internacional:

- i) **“Penalidad” por cambio de fecha.-** El Tribunal Fiscal señala que teniendo en cuenta que la tarifa del transporte aéreo internacional contempla un precio fijo o precio inicial que puede ser modificado a un mayor monto si el usuario requiere que el servicio sea prestado en fecha distinta a la consignada en el pasaje, el pago por el cambio de fecha constituye un monto necesario para que el servicio de transporte pueda prestarse formando parte de la tarifa del servicio de transporte.

Asimismo, señala que los importes cobrados por la empresa aérea por cambio de fecha no se originan por un incumplimiento contractual por lo que no tienen naturaleza de penalidad estrictamente, como señala la SUNAT.

- ii) **“Penalidad” por reembolso de pasaje.-** En este caso, el Tribunal Fiscal se sustenta en el documento denominado Práctica Recomendada 1724-IATA,¹⁶ Condiciones Generales de Transporte (pasajeros y equipaje), para señalar que en el caso del reembolso voluntario, esto es, a solicitud del pasajero, si ninguna parte del billete ha sido utilizada, aquél tiene derecho al reembolso del pasaje menos todos los cargos de servicio o derechos de cancelación razonables, existiendo tarifas que establecen mayores o menores restricciones para ejercer este derecho. Por ello, señala que el monto cobrado por el reembolso de un pasaje se origina en un derecho establecido en el contrato y contemplado en la tarifa, que permite al usuario, en caso le sea necesario, solicitar el reembolso de su pasaje, por lo que dicho cobro forma parte de las condiciones del servicio de transporte aéreo pactadas al adquirir el pasaje.

tarse de servicios complementarios necesarios para llevar a cabo el servicio de transporte aéreo de carga internacional, más aún cuando los mismos se realizan íntegramente en el territorio nacional”.

¹⁶ El documento *Recommend Practice 1724, General conditions of carriage (passenger and baggage)* se puede encontrar en la siguiente dirección electrónica: http://www.iata.org/worldwide/europe/Documents/Govaf_1107ec_passenger_rights.pdf.

En base a estas conclusiones, el Tribunal Fiscal señala que el importe cobrado por el reembolso de pasajes a solicitud de los usuarios se origina en actividades de transporte aéreo internacional, y no tienen naturaleza de penalidad, pues no se origina por un incumplimiento contractual, como señala la SUNAT.

iii) Envío de pasaje pre-pagado.- En Tribunal Fiscal señala que el ticket emitido por el envío de pasaje pre-pagado como por el pago del pasaje respectivo, hacen referencia al mismo pasajero y consignan la glosa “avisa de boleto prepagado”, de lo que se desprende que el pago por este concepto está relacionado con la adquisición de un pasaje, constituyendo así una modalidad de venta de pasajes, formando parte del desarrollo de las actividades de transporte aéreo internacional, por lo que no se trata de un servicio independiente de la actividad.

En este caso, señala que el cobro de gastos por envío de pasaje prepagado se origina en actividades de transporte aéreo internacional.

iv) Handling o trámite documentario.- Luego de analizar la actividad que comprende el transporte aéreo internacional de carga según el Convenio de Varsovia para la Unificación de Ciertas Reglas Relativas al Transporte Aéreo Internacional de 12 de octubre de 1929, el Convenio sobre la Responsabilidad Civil del Transportista Aéreo - Montreal 1999, la Ley de Aeronáutica Civil del Perú y su Reglamento, y la Guía de Orientación al Usuario del Transporte Aéreo,¹⁷ elaborada por el Ministerio del Comercio Exterior y Turismo, el Tribunal Fiscal señala que este servicio comprende, además del traslado físico de la carga, los actos necesarios para la realización de dicho traslado, desde la recepción de la carga por el

¹⁷ Este documento fue elaborado por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), en el marco de la implementación de Plan Estratégico Nacional Exportador (PENX) 2003-2013, que en otros temas, explica las diferentes modalidades y condiciones a través de las cuales los usuarios pueden acceder a los servicios de carga aérea, además de exponer conceptos básicos sobre comercio exterior. En este informe se señala que el handling “*Es el cobro que se realiza para cubrir los gastos administrativos del aviso de llegada, revisión y endose de las guías aéreas para su entrega al usuario o su representante, así como por cobrar el flete en los casos de embarques que lleguen al cobro («collect»), en el caso de importación. El cobro se aplica por guía aérea, independientemente del peso declarado en ésta; y la aerolínea cobra por guía aérea endosada al usuario o su representante. En el caso de embarques consolidados, el agente de carga cobra por cada guía endosada al usuario.*”

transportista en el terminal de carga de origen hasta su entrega al destinatario en el terminal de carga de destino. Por ello, señala que debe entenderse que el servicio de transporte aéreo de carga está conformado por una serie de actos que en forma conjunta constituyen una unidad, y comprende desde la recepción de la carga por parte del transportista en el terminal de carga de origen hasta la entrega al destinatario en el terminal de carga de destino, incluyendo al handling o trámite documentario, acto necesario e indispensable para que la carga pueda ser entregada al destinatario en el terminal de carga de destino.

En tal sentido, el cobro por este concepto se origina en el desarrollo de actividades de transporte internacional.

No obstante lo señalado, el mismo literal d) del artículo 48 de la Ley del IR establece un beneficio exoneratorio a las rentas del transporte internacional, aplicable por reciprocidad, para las líneas extranjeras con sede en países que otorgan un tratamiento exoneratorio para las líneas peruanas que operan en dichos países.

Para dicho efecto, la norma establece la obligación de la empresa no domiciliada de acreditar la exoneración recíproca a las empresas peruanas, mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país extranjero donde tiene su sede, debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores. Las condiciones necesarias para gozar de la exoneración en base a la reciprocidad las desarrollaremos más adelante.

III.2. Sujetos retenedores del IR que grava a los no domiciliados por el transporte internacional

El artículo 76 de la Ley del IR obliga a las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de fuente peruana a sujetos no domiciliados, a retener el IR que grava las mismas.¹⁸

¹⁸ El primer párrafo del artículo 76 de la Ley del IR establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al Fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de la Ley del IR según sea el caso. Como ejemplo, cabe citar el criterio del Informe 126-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 11 de agosto de 2004, el cual señala lo siguiente: "(...) 2. De acuerdo con lo establecido en los artículos 71° y 76° de la Ley del IR, las empresas que paguen a empresas no

Asimismo, el segundo párrafo del mencionado artículo establece que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, deberán abonar al Fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados. En base a esta norma, observamos que el registro contable, sea como costo o gasto, obliga a adelantar el pago al Fisco de la retención que se hará con posterioridad.

En el caso que la empresa usuaria del servicio de transporte contrate directamente a la empresa no domiciliada, quien emitirá el comprobante de pago a nombre de la usuaria y el pago se realice al agente o sucursal de dicha empresa en el país, igual procederá la retención del IR, ya que el agente o sucursal solo interviene como intermediario para recibir el pago.

En caso la usuaria del servicio de transporte marítimo, asimismo, contrate dicho servicio al agente o sucursal domiciliado representante de la empresa naviera del exterior, la usuaria no se encontrará obligada a efectuar retención alguna, debiendo efectuar el pago del IR el referido agente o sucursal del transportista no domiciliado.

Como se observa, el agente de retención del IR podrá ser el usuario domiciliado del servicio o el agente intermediario entre aquél y el transportista extranjero, dependiendo quien sea el contratante de la empresa no domiciliada:

- a) Si el servicio es contratado por el usuario domiciliado y, por tanto, la factura del transportista extranjero le es emitida directamente, será el usuario domiciliado el obligado a practicar la retención (aún cuando los fondos sean remitidos a través del agente).
- b) Si el servicio es contratado por el agente intermediario, quien luego factura al usuario domiciliado el reembolso del valor del servicio del transporte internacional (más sus comisiones y otros gastos), será el agente intermediario el obligado a practicar la retención.

domiciliadas por el servicio de transporte de carga fluvial que se lleva a cabo parte en el país y parte en el extranjero, sea en virtud de un contrato de fletamento o de un contrato de transporte fluvial, se encontrarán obligadas a efectuar las retenciones por concepto de Impuesto a la Renta, así como a abonar al fisco el importe correspondiente. (...)”.

Este criterio ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal a través de su resolución 00898-4-2008¹⁹ en donde ha señalado que conforme a la normatividad del IR, en el caso que una empresa no domiciliada que brinda el servicio de transporte internacional, cuente con un agente o representante en el país y sea a través éste que se contrate sus servicios, será dicho representante quien deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente, por lo que el usuario del servicio no se encontrará obligado a efectuar retención alguna.

III.3. Exoneración del Impuesto a la Renta en base a la reciprocidad

Según lo dispuesto por el inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR, en principio, los porcentajes señalados suponen -a través de una presunción que no admite prueba en contrario- que los sujetos no domiciliados han generado renta neta de fuente peruana gravable con el IR.

Por excepción, dicha renta neta se encuentra exonerada en los casos en que por reciprocidad proceda la exoneración del IR a las líneas peruanas que operan en otros países. En consecuencia, observamos que el sustento para exonerar del IR a la renta neta de fuente peruana obtenida por sujetos no domiciliados que desarrollen la actividad de transporte aéreo y de transporte marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, se encuentra en el principio de reciprocidad consagrado en el mencionado inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR.

Respecto a la mencionada exoneración, observamos que el numeral 2 del literal b) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del IR establece lo siguiente:

¹⁹ Resolución del Tribunal Fiscal 00898-4-2008 de fecha 23 de enero de 2008, que señala lo siguiente: *“De la revisión de los Bill of Lading N° 6330-1000-0002-013, 6330-1000-009.085 y 6330-1000-108.018 emitidos por la empresa Blue Anchor, por transporte marítimo de los bienes importados por la recurrente, se aprecia que en éstos se indica a la empresa Kuehne & Nagel INC, como agente de la Naviera, y que el pago por el servicio se pactó en destino (Freight Collect), observándose de la página web de la SUNAT que la empresa «Kuehne & Nagel INC» se encuentra activa e inscrita en el RUC desde 1997 y se dedica a la organización del transporte, advirtiéndose de los comprobantes contables y de los vouchers bancarios presentados por la recurrente, que ésta efectuó el pago por el servicio de transporte a dicho agente (folios 3793 a 3801 y 3494 a 3500). Conforme a lo señalado precedentemente, de acuerdo a la normatividad del Impuesto a la Renta, en el caso que una empresa no domiciliada que brinda el servicio de transporte internacional, cuenta con un agente o representante en el país y sea a través de éste que se contrate sus servicios, será dicho representante quien deberá efectuar el pago del impuesto correspondiente, por lo que el usuario del servicio no se encuentra obligado a efectuar retención alguna. (...)”.*

- a) La constancia exigida para acreditar la exoneración debe ser presentada por las empresas transportistas no domiciliadas ante la SUNAT, la cual evaluará la información presentada pudiendo requerir cualquier información adicional que considere pertinente.
- b) La exoneración estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas. De producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria, así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

Como esta norma reglamentaria no señala que SUNAT deba emitir pronunciamiento alguno respecto a las referidas constancias, entendemos que cumplidos los requisitos exigidos en la constancia y presentada la misma ante SUNAT, se podrá hacer uso del beneficio exoneratorio, de ser el caso.

De otro lado, aún cuando no lo señale expresamente la norma, debe entenderse que la empresa extranjera de transporte internacional deberá entregar a sus clientes nacionales, copia del cargo de recepción de la constancia presentada ante SUNAT, a fin de acreditar ante los mismos el cumplimiento de los requisitos para la exoneración. En caso contrario, los clientes nacionales deberán cumplir con la obligación de efectuar la retención del IR y pagarla al Fisco, de acuerdo a las disposiciones de los artículos 48 y 76 de la Ley del IR.

Como se observa, nuestra Ley del IR recoge el “*Principio de Reciprocidad*”, al establecer que las empresas de transporte no domiciliadas están exoneradas del citado impuesto, siempre que en los países donde dichas empresas tengan su sede se conceda igual trato exoneratorio a las líneas peruanas.

A fin de entender qué se entiende por reciprocidad es importante mencionar las definiciones que la SUNAT ha venido citando en diferentes informes institucionales, como el 023-2011-SUNAT/2B0000,²⁰ en donde a su vez, cita el Oficio RE (LEG/ODI) 2-5-E/207 del Ministerio de Relaciones Exteriores, señalando lo siguiente: “(...) *la Reciprocidad constituye una de las formas en que se expresa la cooperación entre los Estados, para asegurar una equivalencia o correspondencia mutua de sus conductas. (...) si una de las partes ejecuta la acción o con-*

²⁰ Informe de la SUNAT de fecha 9 de marzo de 2011.

ducta sujeta a reciprocidad, crea en la otra parte la obligación de actuar en correspondencia de manera igual, similar, equivalente o análoga, y genera, en consecuencia, su derecho a invocar tal conducta”.

Asimismo, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución 0690-A-2000²¹ ha señalado que “(...) la «reciprocidad» constituye un criterio jurídicamente invocable, para que un país restrinja o suspenda la aplicación de un beneficio arancelario que ha otorgado, mediante la aplicación de las medidas que prevean las normas pertinentes”. Mediante esta resolución, el Tribunal Fiscal considera que la reciprocidad se materializa en el momento de la negociación de los instrumentos con los que se perfecciona dicho proceso, así como en la ejecución de los mismos; buscando que las prerrogativas que se otorgan mutuamente los países, **sean las más equivalentes posibles**.

Teniendo en cuenta las consideraciones del Ministerio de Relaciones Exteriores y las del Tribunal Fiscal respecto a la reciprocidad, se puede concluir que el principio de reciprocidad demanda que la conducta o tratamiento de los Estados involucrados deba ser equivalente, quedando habilitados para restringir o no aplicar beneficios otorgados por sus normas, a partir de la invocación de dicho principio. Con ello, se entiende claramente que en virtud al principio de reciprocidad, el Estado peruano debe reconocer el beneficio tributario en similares términos a los reconocidos a las empresas de transporte peruanas.

Es por ello que, mediante el Informe 023-2011-SUNAT/2B0000,²² la SUNAT concluye que para que una empresa de transporte del exterior goce de la exoneración mencionada, debe verificarse que dicha empresa extranjera cumpla en nuestro país los mismos requisitos que la

²¹ Resolución del Tribunal Fiscal de fecha 17 de mayo de 2000.

²² Mediante este Informe, la SUNAT señala en sus fundamentos que, considerando que el inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR únicamente concede la exoneración a las empresas de transporte del exterior en los casos en que proceda dicho beneficio para las empresas de transporte nacionales, puede afirmarse que si hubiera casos en que tal exoneración no procediera para las empresas peruanas, tampoco correspondería que en el Perú se reconozca la exoneración a las empresas de transporte que provengan de aquellos Estados cuya legislación no concede este beneficio. Asimismo, agrega que si la normatividad extranjera exigiera a las empresas peruanas determinados requisitos para gozar de la exoneración del IR, los cuales no están previstos en la legislación del Perú, para que la empresa del exterior goce de la exoneración dispuesta por la Ley del IR se tendría que verificar que dicha aerolínea cumpla también en nuestro país con los mismos requisitos exigidos en su país de sede; incluso si tales requisitos no están previstos en nuestras normas legales.

legislación del Estado de procedencia que exige a las aerolíneas peruanas para gozar de la exoneración del IR; incluso si tales requisitos no son exigidos en nuestras normas legales.

Desde nuestro punto de vista, este criterio de la Administración Tributaria busca equiparar la competitividad de las empresas de transporte internacional de nuestro país frente a las extranjeras, exigiendo los mismos beneficios en las mismas condiciones que nuestra legislación otorga, siendo que, de exigirse mayores condiciones para una empresa peruana en el exterior, lo mismo exigirá el Perú cuando las empresas de ese país generen rentas en nuestro territorio.

Siguiendo con el análisis de la reciprocidad consagrada en la Ley del IR, la SUNAT también ha desarrollado un importante aporte en la interpretación de dicho principio, toda vez que manifiesta que dicha reciprocidad no necesita ser efectiva para gozar de la exoneración del IR, pudiendo ser potencial o formal. Este criterio fue establecido mediante el Informe 199-2008-SUNAT/2B0000,²³ en donde la Administración señala, citando a Ricardo Méndez,²⁴ que *“la reciprocidad internacional es el término que se da a la costumbre que sigue un Estado determinado de conceder a otro Estado un trato semejante al que recibe de él, en un determinado punto de cooperación internacional”*.

En base al análisis desarrollado por el informe mencionado, la reciprocidad se acredita con la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde las empresas no domiciliadas de transporte aéreo tienen su sede o mediante cualquier otra documentación que demuestre fehacientemente que la legislación de dicho país otorga la exoneración del IR a las empresas de transporte aéreo que operen en el mismo, vale decir, en este caso, se ha optado por una reciprocidad formal. Agrega además que no se exige que los documentos antes descritos deban acreditar que las líneas aéreas nacionales efectivamente operen y gocen de la exoneración del IR en los otros países de los cuales provienen las empresas no domiciliadas que pretenden gozar del beneficio dispuesto en el inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR; por lo que sería suficiente que exista la posibilidad que tal actividad se realice al amparo de la legislación de dichos países que conceden un beneficio similar.

²³ Informe de la SUNAT de fecha 21 de octubre de 2008.

²⁴ MENDEZ SILVA, Ricardo. Definición tomada de la *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. T. VI. Q-Z. México. Editorial Porrúa. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. 2002. Pág. 53.

En base a los argumentos mencionados, la SUNAT concluye señalando acertadamente que para que proceda la exoneración a favor de las empresas no domiciliadas, prevista en el inciso d) del artículo 48 de la Ley del IR, resulta suficiente que la reciprocidad sea potencial o formal, por lo que el beneficio en mención será aplicable aún cuando no existan líneas peruanas que operen efectivamente en los países donde las citadas empresas tienen su sede.²⁵

Con ello, llegamos a la conclusión que este beneficio resultará aplicable aun cuando no existan líneas de transporte peruanas operando en el país extranjero que otorgaría la exoneración y siempre que la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, se encuentre debidamente autenticada por el cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones exteriores.

III.4. Constancia de acreditación de la exención recíproca del IR al transporte internacional

Si bien la Ley del IR ha establecido la presentación de la mencionada constancia a fin de acreditar la exoneración antes mencionada, la legislación no ha precisado los siguientes puntos de relevancia:

- i) Si a efectos de omitir la retención, es suficiente para el agente retenedor contar con una constancia por país o contar con tantas constancias como empresas extranjeras de transportes internacional contrate;
- ii) Si debe exigirse una única constancia, una constancia por factura recibida o una constancia por cada ejercicio;
- iii) Si la constancia es de carácter constitutivo o si tiene carácter declarativo, en cuyo caso podría dársele efecto retroactivo.
- iv) Desde qué periodo rige la constancia, ¿Desde su presentación o desde la generación de las rentas de fuente peruana generadas por el transporte internacional?

²⁵ El criterio mencionado fue establecido por la SUNAT mediante el Informe 199-2008-SUNAT/2B0000: *“De acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 48° de la LIR, tratándose de la exoneración de dicho impuesto a las empresas no domiciliadas de transporte aéreo internacional: (1) Para que proceda dicha exoneración resulta suficiente que la reciprocidad sea potencial o formal, por lo que el beneficio en mención será aplicable aún cuando no existan líneas aéreas peruanas que operen efectivamente en los países donde dichas empresas tienen su sede. (...)”*.

Teniendo en cuenta lo expuesto en la presente investigación, analizaremos los aspectos mencionados que a nuestro parecer, ameritan una opinión crítica:

i) Las normas del IR no regulan si la emisión de la constancia debe ser por país o por cada una de las empresas que gozarán del beneficio.

En nuestra opinión, una constancia por país debería ser suficiente en la medida que su texto permita inferir irrefutablemente que existe un tratamiento exoneratorio recíproco para las empresas peruanas en el país respecto del cual se emite la constancia.

ii) Las normas del IR tampoco regulan la periodicidad requerida para la expedición de la constancia.

En concordancia con el criterio anteriormente señalado, consideramos que no sería razonable pretender que el agente de retención cuente con tantas constancias como facturas reciba por concepto del servicio de transporte internacional exonerado. De otro lado, la exigencia por una sola vez de la constancia podría ser calificada como una falta de diligencia del agente de retención, dada la posibilidad de que el régimen exoneratorio recíproco del país extranjero pierda su vigencia.

En tal sentido, teniendo en cuenta la periodicidad anual del IR y la necesidad de acreditar diligencia en cuanto a la comprobación de la plena vigencia del trato exoneratorio recíproco para las empresas peruanas de transporte internacional en otros países, consideramos que lo más razonable sería exigir anualmente la presentación del cargo de recepción ante SUNAT de constancias emitidas dentro del mismo ejercicio (o haciendo referencia al tratamiento aplicable en dicho ejercicio) por las Administraciones Tributarias del exterior.

Para dichos efectos, en el mes de enero de cada año, se tendría que solicitar a sus transportistas extranjeros, la remisión de una nueva constancia, bajo apercibimiento de practicar las retenciones del IR en caso de omisión.

iii) Las normas no señalan expresamente si la constancia es de carácter constitutiva o declarativa del beneficio de exoneración.

En cuanto a los efectos de la constancia y su posible validez para

períodos anteriores a la fecha de su presentación al agente retenedor (efecto retroactivo), se debe tener en cuenta la naturaleza misma de la constancia. El requisito para el goce del beneficio es la existencia de un trato exoneratorio recíproco a las empresas peruanas, siendo la constancia el elemento probatorio que acredita dicho tratamiento de reciprocidad; en consecuencia, la constancia no tiene efectos constitutivos para la aplicación del beneficio sino declarativos del mismo.

iv) La norma no señala desde qué periodo rige la constancia de acreditación.

Teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo anterior, consideramos que en lo que respecta al momento en que empieza a regir la exoneración del IR a favor de las empresas no domiciliadas de transporte internacional, debe tenerse en cuenta que la presentación de la documentación a que se refiere el numeral 2) del inciso b) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del IR es un mecanismo mediante el cual se acredita o comprueba el cumplimiento del tratamiento exoneratorio recíproco a las líneas peruanas en el país extranjero. En ese sentido, si bien dicha documentación debe ser presentada a efecto que las empresas no domiciliadas de transporte internacional gocen de la exoneración del IR, la exoneración no rige a partir de la presentación a la SUNAT, sino que sus efectos se retrotraen al periodo tributario en que dichas empresas generaron las rentas por las actividades mencionadas, siempre que se pruebe que en dicho periodo era aplicable similar beneficio a las líneas peruanas.²⁶

Si bien nuestra opinión se sustenta en una interpretación coherente de las normas y se condice con los lineamientos del IR, es importante considerar que al no existir disposiciones legales que expresamente recojan los criterios expuestos, podría suceder que la Administración adopte interpretaciones opuestas, salvo en el último punto en donde sí se cuenta con un pronunciamiento expreso de la SUNAT.

²⁶ Este criterio también ha sido reconocido por la SUNAT mediante el Informe 199-2008-SUNAT/2B0000: *“De acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 48° de la LIR, tratándose de la exoneración de dicho impuesto a las empresas no domiciliadas de transporte aéreo internacional: (...) (2) La exoneración del Impuesto a la Renta rige a partir del periodo tributario en el que dichas empresas generaron rentas por las referidas actividades, siempre que la documentación -a que se refiere el numeral 2) del inciso b) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del IR- que se presente ante la SUNAT acredite que en tal periodo era aplicable similar beneficio a las líneas aéreas peruanas”*.

III.5. Excepción de presentar la constancia de acreditación

Si bien la Ley del IR no señala expresamente alguna excepción de presentar la constancia en donde se acredite la reciprocidad de la exoneración del IR a las líneas de transporte peruanas en el exterior, debe considerarse que la Administración Tributaria ha señalado mediante su Informe 175-2001-SUNAT/K00000²⁷ que no procede exigir tal documento a la empresa extranjera cuando, en virtud a un Tratado Internacional suscrito por el Estado Peruano, goce de la exoneración del IR en el Perú.

Este criterio se sustenta en el artículo 55 de la Constitución Política del Perú, el cual dispone que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional, y como tal, sus cláusulas son de cumplimiento obligatorio. En ese sentido, se considera además que el inciso b) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece que son fuentes del Derecho Tributario los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República.

Por ello, la SUNAT señala mediante el informe mencionado, que en caso el sustento o la fuente de la exoneración bajo comentario sea directamente un tratado internacional, carecería de sentido que se tuviese que acreditar la existencia del beneficio señalado, dado que dicho instrumento internacional, por su naturaleza, ha sido expresamente suscrito por el Estado Peruano y éste tiene pleno conocimiento de su contenido y alcances. Más aún, si en el citado convenio el Gobierno Peruano ha renunciado expresamente a gravar determinadas rentas de empresas extranjeras que realicen operaciones de transporte internacional, no podría pretenderse que las mismas, a fin de gozar de la exoneración del IR, presenten la constancia a la que se refiere la Ley del IR y su Reglamento.

En virtud de ello, entenderíamos que la presentación de la constancia sólo procedería en los casos en que no exista un Acuerdo Internacional suscrito y ratificado por el Perú concediendo exoneración a las rentas obtenidas por empresas aéreas no domiciliadas.

²⁷ El informe citado de fecha 12 de setiembre de 2001, señala expresamente el siguiente criterio: *“En caso que las empresas aéreas extranjeras, en virtud de un Tratado Internacional suscrito por el Estado Peruano, gocen de la exoneración del IR en el Perú, no procederá exigir la presentación de la constancia, a que se refiere el artículo 48° del TUO de la Ley del IR”.*

Esta afirmación se refuerza además, en el hecho que las empresas de transporte peruanas y las no domiciliadas tienen la obligación de comunicar a la SUNAT la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco (dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración), lo cual únicamente se daría si se tratara de una disposición interna del Estado extranjero, puesto que sólo en este caso la derogación podría efectuarse sin el conocimiento del Estado peruano.

Por último, es importante mencionar que el Tribunal Fiscal señaló mediante su Resolución 000898-4-2008,²⁸ que es una prueba ineficaz de reciprocidad de la exoneración a favor de la navegación marítima o aérea, la constancia emitida por la embajada de un país en el sentido que, según su legislación, las compañías de navegación aérea o marítima están exentas del IR y que la exención alcanza a compañías extranjeras bajo condición de reciprocidad. Con ello se evidencia que el único caso en el cual no será necesario presentar la constancia de reciprocidad según los requerimientos de la Ley del IR y su Reglamento, sólo será cuando, en virtud a un convenio internacional se haya exonerado del IR en el Perú a las rentas generadas por el otro país.

IV. RECOMENDACIONES

IV.1. La regulación actual del transporte internacional en la Ley del IR

Al analizar la regulación que la Ley del IR y su Reglamento le brindan al transporte internacional observamos que dicha normativa presenta, al día de hoy, diversas complejidades que han originado al contribuyente una serie de controversias en su entendimiento y aplicación, lo cual no solo se evidencia en las múltiples consultas que la Administración Tributaria ha recibido, y en las diversas resoluciones del Tribunal Fiscal originadas en distintas controversias originadas por la norma.

Los pronunciamientos de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal en cuanto al alcance de las normas mencionadas no son del todo claras, llegando a presentar contradicciones entre estas dos entidades, lo que además de demostrar que dichas normas establecen una regulación sumamente compleja, también generan mayor incertidumbre para los sujetos obligados al pago del impuesto.

²⁸ Resolución del Tribunal Fiscal de fecha 23 de enero de 2008.

Sin embargo, a pesar de las complejidades que presenta la norma actual, se configura como una herramienta necesaria para el Fisco peruano al momento de determinar la renta neta de fuente peruana de una empresa que presta el servicio de transporte parte en el país y parte en el exterior. Esta figura debería aplicarse de forma excepcional, toda vez que lo más conveniente sería que el Perú celebrara cada vez mayores CDI's (en donde se regule expresamente la imposición del transporte internacional) y múltiples convenios de reciprocidad.

Por último, es importante resaltar que en la actualidad, la mayoría de los países de la región como Colombia, Ecuador, Venezuela y Argentina, vienen aplicando una regulación similar a la nuestra en el transporte internacional, en base a la utilización de presunciones al momento de determinar la renta neta de las empresas de transporte no domiciliadas. Ello nos muestra que en este caso, nos encontraríamos dentro del marco estándar que los demás países vienen aplicando a este tipo de servicios.

IV.2. Importancia de los convenios de reciprocidad

En la actualidad, es importante considerar que la mayoría de los países han venido incorporado en sus respectivas legislaciones tributarias, la figura de la exoneración del impuesto en base a la reciprocidad entre Estados. Este método que parece ofrecer la mejor perspectiva de aceptación general, se ha aplicado ya durante muchos años en el transporte internacional, y se ha puesto en práctica en muchos casos, ya sea mediante la legislación apropiada en cada Estado o mediante acuerdos bilaterales de una clase u otra entre Estados.

En virtud de ello, entendemos de vital importancia, considerar las recomendaciones que la Organización de la Aviación Civil Internacional (OACI), ha señalado mediante su Resolución del Consejo relativa a los impuestos sobre el transporte aéreo internacional - Doc 8632:²⁹

“Considerando, con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles:

²⁹ ORGANIZACIÓN DE LA AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL (OACI). *“Criterios de la OACI sobre impuestos en la esfera del Transporte Aéreo Internacional”*. Doc 8632. Documento aprobado por el Consejo el 24 de febrero de 2000. Tercera edición. El documento completo puede encontrarse en la siguiente dirección electrónica: http://www.icao.int/icaonet/dcs/8632/8632_cons_es.pdf

- a) *que la imposición múltiple sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional puede prevenirse eficazmente en estas dos esferas al Estado donde tenga dicha empresa su domicilio fiscal.*
 - b) *que para las empresas de transporte aéreo internacional la falta de aplicación de esta norma de exención recíproca entraña la imposición múltiple o considerables dificultades para la distribución de ingresos entre un gran número de jurisdicciones fiscales; y*
 - c) *que ya se han obtenido ampliamente tales exenciones, por ejemplo, mediante la inclusión de disposiciones apropiadas o en acuerdos bilaterales destinados a evitar en general la imposición múltiple, o en aquellos acuerdos que se refieren al intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o mediante la adopción por los Estados de legislación que garantice la exención a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad;*
- (...)

El consejo resuelve lo siguiente:

(...)

2. *Con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles:*

a) *Cada Estado contratante concederá recíprocamente, en el máximo grado posible:*

i) *La exención de impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional de otros Estados contratantes que se obtengan en ese Estado contratante de la explotación de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional; y,*

ii) *La exención a las empresas de transporte aéreo de otros Estados contratantes del pago de impuestos sobre la propiedad y el capital u otros impuestos similares, así como sobre las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves en el transporte aéreo internacional;*

- b) *Los «impuestos» a que se hace referencia en a) i) y ii) incluyen los gravados por cualquier autoridad fiscal nacional o local dentro de un Estado;*
- c) *Cada Estado contratante hará lo posible para poner en práctica lo dispuesto en la cláusula a), mediante la negociación bilateral de acuerdos relacionados con la doble imposición en general, u otros métodos tales como la inclusión de disposiciones apropiadas en los acuerdos bilaterales para el intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o leyes que concedan tales exenciones a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad; y*
- d) *Cada Estado contratante tomará las medidas posibles a fin de evitar demoras en las negociaciones bilaterales que sean necesarias para alcanzar la aplicación de la cláusula a);*

(...).”

Coincidimos con lo recomendado por la OACI en sus comentarios a la Resolución del Consejo (Doc. 8632) en cuanto a que la celebración de los acuerdos de reciprocidad está en armonía con las recomendaciones del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas y de la OCDE en el sentido de que los gobiernos deberían perseguir activamente la política de negociar acuerdos entre sí para evitar la múltiple imposición. Además, tanto este método de reciprocidad como el utilizado para evitar la múltiple imposición de los elementos objeto de la presente sección están reforzados por el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición sobre los ingresos y el capital (1992). Asimismo, en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (1980) también se hace hincapié en la solución de la reciprocidad y muchos de sus artículos son iguales a los del Convenio de la OCDE.³⁰

Al tomarse en cuenta estas consideraciones, la regla que predominaría sería que el IR sólo será gravado por el Estado donde estén los servicios efectivos de dirección de la empresa.

Por ello, consideramos que el método de la exoneración en base a la reciprocidad constituye indudablemente el método más sencillo y el

³⁰ Comentarios sobre la resolución del consejo en el caso de “Impuestos sobre ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y sobre aeronaves y otros bienes muebles”. En: ORGANIZACIÓN DE LA AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL (OACI). Op. Cit. Pág. 7.

que requiere menos tiempo para alcanzar los objetivos de uniformidad entre la regulación de la mayoría de los Estados, siempre que el tiempo necesario para la aprobación de tales convenios no se dilate innecesariamente.

Finalmente, a fin de flexibilizar las reglas de la acreditación de la reciprocidad en base a la presentación de una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede que se encuentre autenticada por el Cónsul peruano de dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, consideramos oportuna la recomendación que hace la OACI mediante sus comentarios a la Resolución del Consejo (Doc. 8632), al señalar que *“Después de haber decidido, en principio, observar la norma de la exención recíproca a las empresas de transporte aéreo de ambos Estados, éstos han completado sus medidas sobre la cuestión mediante un simple canje de notas diplomáticas. La aplicación más generalizada de esta clase de medidas, cuando sea posible y apropiado, podría contribuir a una aplicación más universal de la norma de exención recíproca”*.³¹

IV.3. Necesidad de celebrar más CDI's

Teniendo en cuenta la economía actual y el desarrollo que nuestro país viene alcanzando a nivel internacional, entendemos que debería considerarse como una prioridad la celebración de más CDI's destinados a brindar un tratamiento fiscal uniforme al transporte internacional, teniendo en cuenta el mercado globalizado y el objetivo del país de competir, cada vez con mejores condiciones para atraer mayores inversiones y capitales.

Respecto a nuestra situación actual en cuanto a los CDI's que nuestro país ha celebrado hasta la fecha, es importante resaltar que en el caso del transporte internacional, nuestro país ha seguido los lineamientos de OCDE, la cual postula que las empresas deben tributar en aquel lugar donde se halle la dirección efectiva de la empresa.³²

Nuestro país, recogiendo estos importantes lineamientos, ha optado en los CDI's vigentes celebrados con Chile, Canadá y Brasil por un régimen similar, es decir, gravar el transporte internacional en el lugar de residencia de las empresas transportistas. De igual manera sucede

³¹ Comentarios sobre la resolución del consejo en el caso de “Impuestos sobre ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y sobre aeronaves y otros bienes muebles”. En: ORGANIZACIÓN DE LA AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL (OACI). Op. Cit. Pág. 8.

³² LORET DE MOLA DE LAVALLE, Jaime. Op. Cit. Pág. 152.

en el caso de los CDI's celebrados con España y México, los cuales aun no se encuentran vigentes.

Asimismo, en el caso de la Comunidad Andina de Naciones (que incluye como países miembros a Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú) se ha recogido un criterio similar al de la OCDE respecto al tratamiento del transporte internacional, recogido en su Decisión 578.

Transporte internacional en los CDI's celebrados por el Perú (Terrestre, aéreo y marítimo)

CDI's					
Vigentes				No vigentes	
Chile	Canadá	Brasil	CAN	España	México
Comprende: <i>Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional</i>	Comprende: <i>Explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional</i>	Comprende: <i>Explotación de buques, embarcaciones, aeronaves vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional</i>	Comprende: <i>Transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial</i>	Comprende: <i>Explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional</i>	Comprende: <i>Explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional</i>
Tributación exclusiva en residencia	Tributación exclusiva en residencia	Tributación exclusiva en residencia	Tributación exclusiva en residencia	Tributación exclusiva en residencia	Tributación exclusiva en residencia
Regla uniforme para determinar la imposición del IR: Residencia					

Siendo que los CDI's se configuran como una herramienta indispensable para uniformizar las normas impositivas entre los Estados, coincidimos por ello con lo afirmado por Vicente Amaya, quien señala que la celebración de los CDI's mejora la competitividad de la actividad transportadora internacional: *“La investigación sobre el tratamiento aplicado en otros países demuestra que muchos de ellos han priorizado la celebración de acuerdos bilaterales con otras naciones, en aras de no solamente resolver el problema de la doble tributación, sino hacer competitiva la actividad transportadora internacional, pues son conscientes de las dificultades que ésta entraña, especialmente por el avance en las actividades virtuales de contratación y de remuneración por los medios que la ciencia electrónica facilita en los tiempos actuales”*.³³

³³ AMAYA MANTILLA, Vicente. Op. Cit. Pág. 617. En el mismo orden de ideas, coincidimos con la opinión de José Carlos Fernández y Rafael Arenas: *“Dentro*

Por último, considerando la real importancia de la celebración de los CDI's para el impulso de las operaciones internacionales como el transporte, en base a normas uniformes, se debería procurar que la aprobación y entrada en vigencia de los mismos no se prolongue innecesariamente en el tiempo.

Lima, setiembre de 2011.

*de las transacciones internacionales el transporte es uno de los sectores donde más se ha experimentado la necesidad de construir normas uniformes que se superpongan al particularismo existente en las legislaciones nacionales y que ofrezcan mayor seguridad jurídica a los empresarios en sus relaciones privadas. No puede extrañar que el Derecho de los transportes se haya desarrollado en función de sus propias necesidades y de los sucesivos progresos tecnológicos. Y tampoco puede extrañar que una de las características principales de la reglamentación sea la internacionalidad a través de normas materiales de carácter uniforme (...). Estamos, pues, ante una materia en la que destaca la vitalidad de los instrumentos internacionales de unificación existentes en este sector dentro de los que dominan los convenios internacionales". FERNÁNDEZ ROZAS, José Carlos y ARENAS GARCÍA, Rafael. "Contratos auxiliares de la compraventa internacional". En: *Manual de Derecho de los Negocios Internacionales*. Primera Edición. Editorial Iustel Portal Derecho. 2007. Pág. 407.*

