

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION PERUANA DEL ARTÍCULO 8 DEL MODELO OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL

Tesis para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal

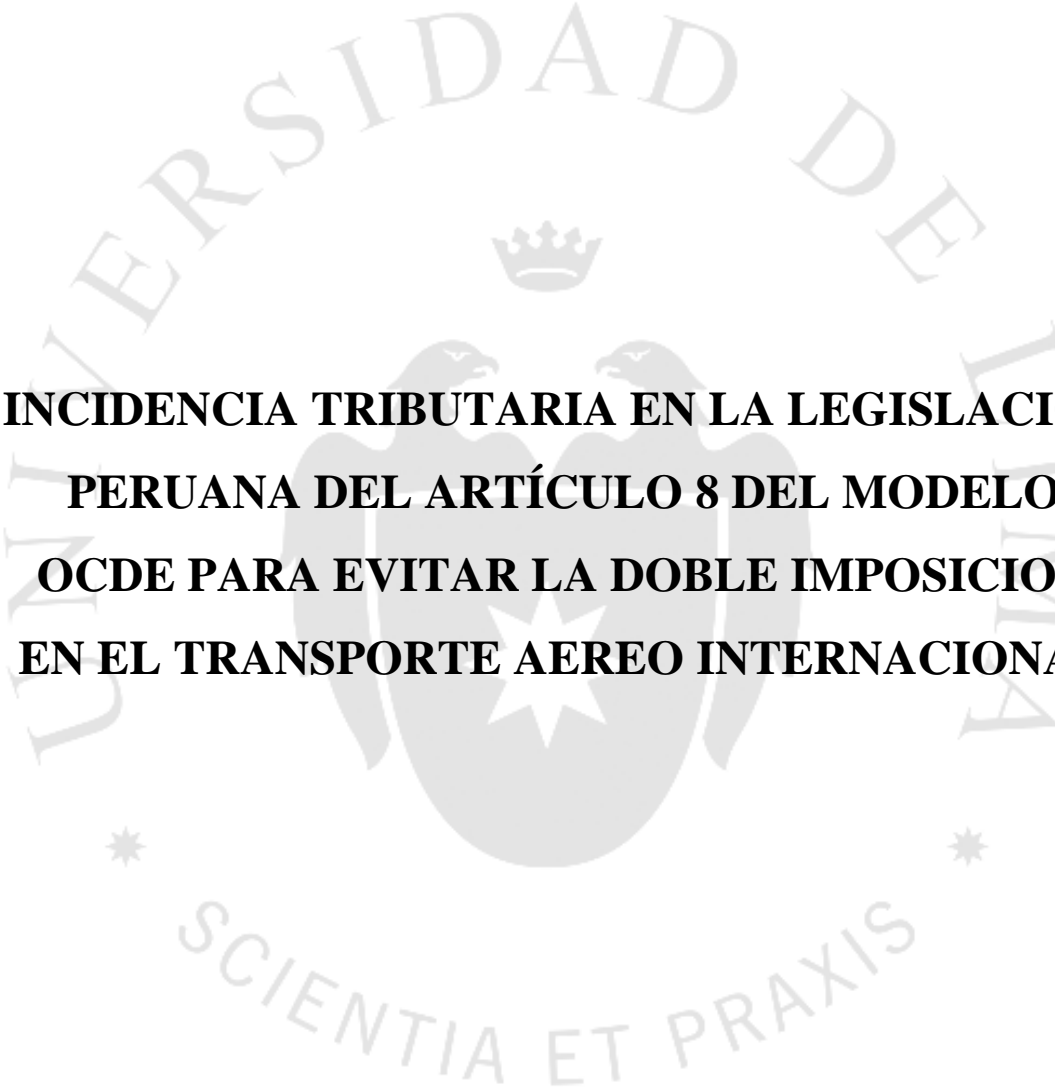
Juvenal Estanislao Bautista Casas

Código: 20031564

Asesor: Roberto Alfredo Cores Ferradas

Junio, 2013





**INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION
PERUANA DEL ARTÍCULO 8 DEL MODELO
OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
EN EL TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL**

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE LEGALIDAD	1
1.1. Primacía de Tratados vs Legislación Interna.....	1
1.2. Comentarios del Modelo OCDE: ¿Método de interpretación aceptado?	9
CAPITULO II: ANALISIS ESTRUCTURAL DEL ARTÍCULO 8 DEL MODELO OCDE.....	21
2.1. Concepto de Transporte Internacional.....	21
2.2. Distribución de la Potestad Tributaria:	22
2.3. Actividades relacionadas al Transporte Internacional	23
2.3.1. Actividades del Transporte Internacional – Servicio Principal o Inherente	24
2.3.2. Servicios Complementarios al Transporte Internacional.....	24
2.3.3. Actividades Secundarias relacionadas al Transporte Internacional.....	25
CAPITULO III: ACTIVIDADES DEL TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL	26
3.1. Transporte aéreo internacional de pasajeros y carga	26
3.2. Arriendo de aeronaves	40
3.3. Arriendo de tripulación.....	44
3.4. Dividendos.....	48
3.5. Impuesto patrimonial: itf	51
CAPITULO IV: ARTICULO 8 DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION FIRMADOS POR EL ESTADO PERUANO.....	58
4.1. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Chile.....	58
4.2. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Canadá	64
4.3. Modelo Pacto Andino	65

4.4. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Brasil	66
4.5. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con España (Aun no vigente).	67
CONCLUSIONES	69
RECOMENDACIONES	69



CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1.1. Primacía de Tratados vs Legislación Interna

Cuando los países acuerdan en deponer sus poderes de Imperium: Potestad Tributaria, con la finalidad de determinar pautas consensuadas en aspectos tributarios, nos encontramos frente a la complicación de determinar el alcance de interpretación entre el texto legal y el caso concreto (Hecho Generador).

En el caso de los Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDIs), esta labor es doblemente difícil dado que debemos conjugar

- a) la prevalencia de la norma internacional sobre la norma internacional (concordancia) y,
- b) la interpretación de la norma en base a los alcances del Convenio y su realidad local.

Las normas de carácter tributario como los CDIs, buscan crear una comunidad fiscal entre los países contratantes, dado que su objetivo no es desplazar a la normatividad interna de los países contratantes, sino que busca interactuar con dichas normas en búsqueda de conseguir los objetivos de competencia y facilitación a la inversión local y extranjera (Zuzunaga del Pino, 2008)

En efecto, hay que precisar que los CDIs tienen su propia dinámica interpretativa y que la misma prevalecerá frente a la propia del derecho interno, salvo remisión al mismo por parte del tratado internacional, los CDIs suscritos con Chile y Canadá establecen en el numeral 2 del Artículo 3

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, **el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio**, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

La interacción entre el CDI y la normatividad interna exige que prevalezca la interpretación que facilite en mayor medida el logro de las finalidades del convenio, por

ejemplo, el numeral 4 del artículo 2 del CDI entre Perú – Chile y Canadá, establece:

...Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicaran mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones”, esto precisa y puntualiza que los Estados Contratantes tienen como objetivo el fiel cumplimiento del beneficio de evitar la doble imposición de los residentes de sus respectivos países.

Por ello, al aplicar los CDIs deben privilegiarse las fórmulas comunes de interpretación frente a los criterios internos (principio de concordancia de las decisiones o principio de interpretación común) (García Novoa, 2006, p. 10)

Ahora bien, aún cuando los CDIs sean tratados internacionales de naturaleza particular, ello no exime que les sean de aplicación los principios generales del derecho internacional y el tratado de tratados, cual es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVDT), la que es considerada generalmente como una “declaratoria” de derecho internacional consuetudinario

Los CDIs son acuerdos internacionales que, para propósitos del Derecho Internacional, llegan a existir en la medida que los ambos Estados realicen la declaración de consentimiento. Los CDI se rigen (por lo menos, en principio) por las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que en buena medida codifica las normas del Derecho Internacional consuetudinario. En ese sentido el Convenio de Viena constituye jurisprudencia para la interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición, y en ese sentido deberemos analizar su importancia y prelación dentro de la normatividad interna de los países contratantes.

El Estado Peruano suscribió la CVDT el 23 de mayo de 1969 y ratificó la misma mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de septiembre de 2000, pasando ésta, por tanto, a formar parte de nuestro sistema jurídico. En tal sentido, la misma debe ser aplicada por nuestro país en la interpretación de los CDIs dado que recoge, precisamente, los principios y reglas del derecho internacional que debieran conducir a las partes contratantes del CDI a tener una interpretación común y simétrica del mismo y así lograr los objetivos que se buscan con la suscripción del CDI.

Bajo esas reglas del derecho internacional, cuando una norma interna entre en conflicto con una norma de derecho internacional ratificada (esto es una norma del

CDI), deberá preferirse la norma internacional e inaplicarse la interna.

Como sabemos, ello se sustenta en el llamado Principio de Primacía del Derecho Internacional (Principio de Primacía) sobre la legislación interna, el cual deriva del Principio de Derecho Internacional Pacta Sunt Servanda. En el Derecho Internacional este principio establece que los tratados son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes, buscando dotar de seguridad jurídica a las relaciones internacionales, algunos convenios establecen estos alcances dentro de su mismo desarrollo, por ejemplo, el CDI con Chile

Artículo 25

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados

Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos.

Además, el Principio de Primacía establece la imposibilidad de un Estado contratante de invocar normas de derecho interno, inclusive constitucionales, para justificar el incumplimiento de una obligación adquirida en virtud de un tratado suscrito, claramente podemos apreciar en el Artículo 25 del CDI mencionado, que el Tratado establece el sentido de Primacía del mismo sobre la legislación interna, estableciendo los mecanismos necesarios para poder hacer respetar el derecho supranacional del residente del Estado Contratante y así evitar el abuso del derecho, en desmedro de la normativa internacional.

Ahora bien, en el caso peruano, la Constitución Política del Perú de 1993, a diferencia de su similar de 1979, no resuelve el problema de la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas, en caso de conflicto. Si bien nuestra Constitución establece en su artículo 55 que “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”, nada dice sobre si éstos prevalecen o no sobre el derecho interno, en caso de conflicto.

Vale la pena citar al Landa Arroyo, sobre la base de su definición supranacional del Tratado se “busca armonizar el derecho interno con el derecho internacional; subordinando la interpretación de la ley nacional a los tratados.

Es decir que, el ámbito o espacio propio del derecho y la jurisdicción basados en la ley se subordinan a los tratados y sentencia internacionales. En función de lo cual se establece una integración esencial entre el derecho internacional y el derecho nacional - infraconstitucional- en la medida que, al regular una misma materia por el principio de primacía, el tratado prevalece sobre la ley.

La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos. El autor señala además que el Tribunal Constitucional ha recogido la tesis legal, concretamente en el pronunciamiento contenido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1277-99-AC/TC, sin dejar de señalar lo rigidez de dicha posición ante lo afirmado en la doctrina e incluso jurisprudencia que reconoce a los tratados en una posición privilegiada respecto de la ley.

Por otro lado, continúa citando a Landa cuando trata la tesis del rango legal, señalando que “Ahora bien, como los tratados internacionales aprobados y ratificados forman parte del derecho nacional, según el artículo 55° de la Constitución, las colisiones entre los tratados y las leyes nacionales, se resolverían no por el principio de jerarquía, dado que el tratado y la ley comportan el mismo rango legal, sino por los principios de competencia o de prevalencia de la norma especial sobre la general y de la norma posterior sobre la anterior”.

En cuanto a la legislación nacional las Normas del Título Preliminar del Código Tributario establecen que los tratados son fuente de derecho tributario y que a los efectos de interpretar el derecho son de aplicación supletoria los Principios Generales del Derecho, entre los cuales se encuentra el de Pacta Sunt Servanda, y el de Principio de Primacía, en ese sentido el inciso b) del la norma III, establece que los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la Republica son fuente de derecho, y la Norma IX establece la aplicación supletoria de los principios del derecho. Esta definición se encuentra avalada por la RTF 1159-3-99, jurisprudencia de observancia obligatoria, que establece que cuando no exista disposición legal específica sobre materia tributaria, se podrá aplicar normas distintas siempre que no les opongan ni las desnaturalicen; es en base a dicha interpretación que el Convenio de Viena puede determinar claramente la primacía de la norma supranacional “TRATADO” sobre la norma interna, si bien la actual Constitución Peruana no establece la primacía de normas, el Convenio de Viena complementa nuestra marco normativo con la finalidad de mantener la legalidad de nuestro marco normativo.

El artículo 27° de la CVDT que establece que una parte no podrá invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado y alega que la doctrina mayoritaria en materia de Derecho Internacional ha consagrado de manera definitiva la primacía del tratado por sobre la ley, caso contrario estaríamos frente a una flagrante violación al Derecho Internacional.

En conclusión, en caso de conflicto entre la ley interna y un CDI se deberá preferir la aplicación de lo dispuesto en el CDI, sin que ello implique la derogación de la norma nacional, al amparo de los principios que regulan el Derecho Internacional Público tales como el “Pacta Sunt Servanda” y “Primacía del Derecho Internacional”.

Vamos a tomar el desarrollo realizado por Dr. Zuzunaga en la aplicación práctica de las normas internas e internacionales de las normas de acuerdo a los hechos que se pueden configurar:

- (i) Tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, de las que pueda presumirse la imposición en el Perú, sea por la existencia de un establecimiento permanente o por tratarse de ingresos con fuente de riqueza en Perú, deberá analizarse el asunto a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta peruano.

De no apreciarse hecho imponible conforme a nuestra Ley del Impuesto a la Renta, no habrá impuesto que pagar y no se recurrirá al CDI, pues el único vehículo para crear un Impuesto es la Ley interna.

De apreciarse hecho imponible de acuerdo con nuestra legislación, se procederá con la determinación de la obligación tributaria, esto es con la cuantificación del aspecto mensurable o base imponible y la aplicación de la alícuota, a dicha base.

- (ii) En caso exista hecho imponible bajo la legislación peruana para el residente extranjero, deberá recurrirse al CDI en vigor celebrado con el país del cual el contribuyente que nos ocupa sea residente, a fin de determinar si dicho hecho imponible es considerado como un supuesto gravado para el CDI (pues de no ser así el residente extranjero no tributaría en el Perú), y, de quedar gravado, salvo la excepción del Artículo 8 del CDI Transporte Internacional solo tributa en el país de residencia, independientemente que exista un EP en el Otro estado Contratante, si su liquidación está sujeta a algún límite, como por ejemplo el Artículo 10 “Dividendos”, Artículo 11 “Intereses” y Artículo 12 “Regalías”

- (iii) Al recurrirse al CDI, deberá apreciarse, en primer lugar, si el CDI resulta o no aplicable, tanto al contribuyente en particular, como en el caso concreto. Ello por cuanto algunos tratados contienen cláusulas restrictivas de los beneficios a fin de evitar prácticas abusivas “treaty shopping”, prácticas

que puede definirse como el aprovechamiento por parte de sujetos que no deberían beneficiarse del tratamiento preferencial de los tratados, por ejemplo, un tratamiento especial del Tratado es en el caso del Convenio de la Comunidad Andina Decisión 578, referente al Artículo 13 “Rentas provenientes de prestación de servicios personal” y la aplicación de dicha hipótesis de incidencia con el Artículo 18 “Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros países miembros”:

Ningún País Miembro aplicara a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión

Esto quiere decir que en aplicación del CDI en referencia, los ciudadanos colombianos, ecuatorianos y bolivianos, debiesen ser tratados desde el inicio de sus labores como un residente peruano, deducciones (7 UIT) y tasas progresivas.

Despejada la incógnita anterior se procede con la verificación de si el hecho imponible es considerado como tal en el CDI. Para ello el hecho económico involucrado se procura enmarcar dentro de algunos de los supuestos del CDI. Como quiera que estamos haciendo el análisis de un sujeto no residente que ha generado una renta como consecuencia del desarrollo de una actividad económica que tiene alguna vinculación con territorio peruano se verifica si esa renta se deriva de una actividad empresarial, en cuyo caso únicamente podría quedar gravada en Perú si se configura un establecimiento permanente o si se trata de alguna renta pasiva. A los efectos de este análisis, el hecho económico se ubicará en una u otra estipulación del CDI en base a las definiciones que contenga el propio CDI (por ejemplo, la definición de dividendos, intereses o regalías). En caso el CDI remita a alguna definición del derecho interno, sólo para propósitos de este enmarque se recurrirá a ese derecho interno. En este punto es importante precisar el siguiente tema, la legislación peruana ha establecido dentro de su marco regulatoria para no domiciliados la retención en base a:

- **Retención en la Fuente**
- **Retención por utilización del servicio**

- **Retención por el criterio del pagador**

Criterios recogidos en el Artículo 9 de la LIR y que determinan la aplicación de la retención de la renta de No Domiciliados. Ahora bien, el CDI MOCDE establece el criterio de retención de la fuente con la presencia de un establecimiento permanente, caso contrario no existiría potestad tributaria por parte de dicho Estado Contratante para realizar la retención, en este caso, que pasaría con las retenciones establecidas por el concepto de servicios digitales, este servicio no se encuentra estipulado dentro del articulado del Modelo, como si se encuentran las otras rentas activas y pasivas, en ese caso, nos aplicaría la conceptualización de dicho servicio dentro del Artículo 7 “Beneficios Empresariales” y dado que estos servicios se desarrollan en base de la utilización de redes internacionales y donde mayoritariamente no existe ningún EP asociado al servicio en el estado receptor del servicio, dicha operación no pudiese generar una retención al No Domiciliado de un país con CDI firmado con el Peru.

En base de este argumento, si bien los CDI no pueden determinar la aplicación de una legislación o determinación de una nueva base imponible, si pueden establecer restricciones acordadas por dos Estados Soberanos

Con relación al reenvío del CDI a la legislación interna de los Estados contratantes, el artículo 3, apartado 2 del Modelo OCDE establece que cualquier *término o expresión* no definida en el CDI tendrá el significado que en ese momento le atribuya la legislación del estado contratante relativa a los impuestos objeto del CDI, a menos que del contexto del CDI se infiera una interpretación diferente. Concluye señalando que el significado que prevalece será el atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras leyes de dicho Estado.

Sobre el particular, coincidimos con lo expuesto por el profesor García Novoa (2006, p. 47 - 56), en el sentido que deben distinguirse algunas cuestiones preliminares en la llamada “cláusula general” de reenvío referida anteriormente:

En primer lugar, para que resulte de aplicación la legislación interna, del contexto del CDI no debe deducirse significado alguno al vocablo utilizado en el mismo, pues el contexto (sea que se materialice mediante disposición expresa o mediante medio de interpretación complementario) prima sobre el derecho interno y, por tanto, lo descarta.

En segundo lugar, debe tomarse en consideración qué ocurre cuando ambos

ordenamientos de los Estados contratantes tienen interpretaciones distintas de un mismo vocablo contenido en el CDI cuyo significado ha sido materia de reenvío a la legislación interna. En ese caso se produce el llamado “conflicto de interpretación unilateral”.

Resultan pertinentes las palabras de García Novoa, según las cuales “ha de prevalecer el reenvío unilateral al Estado contratante al cual el CDI hubiese atribuido preferentemente la competencia para gravar el rendimiento”

Ahora bien, en el caso de que el CDI permita la imposición de la renta en ambos Estados contratantes (“competencia cumulativa”), consideramos que bajo este supuesto debe atenderse a los objetivos del CDI sin llegar a resultados contradictorios en ambos estados.

Finalmente, en cuanto al concepto de “derecho interno”, García Novoa expone que es:

toda la normativa tributaria que permita determinar el sentido del concepto incluido en el CDI; las normas internas relativas a los tributos objeto de armonización a través del CDI; pero también las normas generales y las codificadoras, en tanto incorporen definiciones susceptibles de ser utilizadas para aclarar el sentido de los términos (García Novoa, 2006, p. 52)

Agrega el citado autor que con relación a los CDIs celebrados con terceros estados, éstos no forman parte del “contexto” referido en el apartado 2 del artículo 3 del Modelo OCDE, sino que también forman parte del “derecho interno”.

Culminado el examen detallado en este punto concluiremos si ese hecho económico es susceptible de quedar gravado en el país de fuente y, de serlo, si existe un límite para dicho gravamen.

1.2. Comentarios del Modelo OCDE: ¿Método de interpretación aceptado?

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo internacional, y que tiene como objetivo (como se desprende del artículo 1 de la Convención que crea a dicho Organismo) promover políticas destinadas a realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así, al

desarrollo de la economía mundial, asimismo busca contribuir a una sana expansión económica entre los países miembros.

En estos términos la OCDE, a través de uno de sus departamentos, el Comité de Asuntos Fiscales, se ha avocado a dar solución a este tema.

La OCDE ha elaborado un documento denominado “modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio” (convenio modelo), mediante el cual se propone que los Estados miembros al negociar los respectivos convenios para evitar la doble tributación, utilicen dicho modelo, con la finalidad de tener cierta uniformidad entre toda la red de tratados internacionales.

La finalidad de esta organización ha sido buscar la regulación internacional de los conceptos de renta y patrimonio, conceptos globales que desde una perspectiva de doble imposición perjudican el desarrollo de las naciones, y bajo dicho ángulo, se desarrolló el modelo con la finalidad de disminuir dichos efectos bajo ciertas premisas que son aceptadas por los Estados Contratantes, en algunos casos con sus excepciones correspondientes.

Dicho modelo ha sido elaborado en base a los países miembros, los mismos que no necesariamente dentro de sus legislaciones fiscales tienen conceptos similares, y es en ese sentido, que dicho Convenio viene acompañado con una explicación sobre los alcances de dicho marco regulatorio, citando a Zuzunaga, estos CONVENIOS crean “microsistemas” que determinan su marco regulatorio mediante el CONVENIO (LEY) y su COMENTARIO (REGLAMENTO). Dicha explicación es conocida como los “Comentarios al Modelo del Convenio”

Cabe señalar lo establecido en el párrafo 28 de la parte introductoria de los COMENTARIOS: “28. Para cada uno de los Artículos del CONVENIO se formulan comentarios detallados con el fin de ilustrar e interpretar sus disposiciones.”

En base a dicha precisión podemos precisar que los alcances del MODELO del Convenio tienen su interpretación detallada en los comentarios, determinándose de esta manera la “SEGURIDAD JURIDICA” en el carácter interpretativo.

Es verdad que dado que estos convenios de carácter bilateral, las partes pueden modificar el MODELO, por ejemplo, nuestros CONVENIOS firmados con Chile, Canadá y Brasil son MOCDE, pero tienen ciertas modificaciones que han de terminado en las negociaciones con los países en mención. El modelo elaborado por

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. “Resultados de la Consulta Ciudadana – Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal”. Separata Especial publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 21 de junio de 2001 por mandato de la Resolución Ministerial No. 203-2001-EF/10. p. 38., recoge criterios del Modelo ONU y la estructura tributaria nacional, ese en ese sentido, independientemente de no ser un país miembro de la OCDE, los COMENTARIOS sobre dichos artículos modificados, tendrán validez interpretativa en el sentido modificado por el modelo peruano.

Los países miembros que desarrollan los alcances de los COMENTARIOS establecen en los mismos ciertas restricciones: a) RESERVA, cuando los artículos del CONVENIO se apartan del MODELO y, b) OBSERVACION cuando no están de acuerdo con la interpretación o el alcance del comentario sobre algún artículo del modelo.

Estas precisiones están contempladas en los párrafos 30 y 31 de la parte introductoria de los COMENTARIOS:

30. Se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al Artículo correspondiente...

31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio...

Es importante señalar que la OCDE no es un ente supranacional con facultades normativas, en esa interpretación, sus normas no tienen carácter vinculante para los miembros de dicha Organización, y en el caso de nuestro país al no ser un país miembro, dicha norma tampoco tendría dicho rigor.

A propósito de la publicación del “Convenio Modelo y Comentarios”, el Consejo de la OCDE adoptó el 23 de octubre de 1977 la siguiente recomendación:

A propósito de la publicación del “Convenio Modelo y Comentarios”, el Consejo de la OCDE adoptó el 23 de octubre de 1977 la siguiente Recomendación:

I. RECOMIENDA a los Gobiernos de los países miembros:

...

2. que cuando concluyan convenios bilaterales nuevos, o revisen los convenios bilaterales existentes, sigan el Modelo de Convenio tributario tal como se interpreta por los Comentarios al mismo;

3. que sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios a los Artículos del Modelo de Convenio tributario, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales basadas en dichos Artículos.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante mencionar que aún cuando las recomendaciones no son actos legalmente vinculantes, la práctica en la realidad de las mismas, les ha atribuido una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los países miembros y existir una expectativa de que dichos países harán lo posible para seguir tales recomendaciones. En ese sentido, la propia OCDE califica a los mencionados Comentarios como una guía de interpretación, aplicación y resolución de controversias en torno a los CDIs, tanto para los países miembros y no miembros.

En efecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señala que el párrafo 29 de la parte introductoria:

29 ...Si bien los comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, se de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y en particular, en la resolución de controversias.

Por ejemplo, el Convenio en negociación con España, establece en el Protocolo del Convenio en el numeral I lo siguiente “Las disposiciones de este Convenio, siempre que mantengan el criterio establecido en el Modelo del Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, se interpretaran de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE”

Podemos indicar que España, normalmente incorpora dentro de sus CONVENIOS esta precisión de los instrumentos de interpretación, en el CONVENIO de negociación con Bosnia y Herzegovina, establece en su protocolo lo siguiente:

II. Interpretación del Convenio:

Se entenderá que de aquellas disposiciones del Convenio que estén redactadas siguiendo las disposiciones contenidas en el Convenio Modelo de la OCDE sobre la renta y sobre el patrimonio cabe esperar, en términos generales, que tengan el significado recogido en los Comentarios de la OCDE sobre las mismas. **Los Comentarios, con las revisiones que puedan hacerse cuando corresponda, constituyen un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados (en adelante CVDT).**

En ese sentido podemos entender que, si bien los COMENTARIOS no son parte de los CONVENIOS firmados por los Estados Contratantes y no constituyen normas de carácter vinculante, podemos precisar que la interpretación de los convenios debiese darse en base al contexto de su formulación y en ese sentido las bases de dichos CONVENIOS tienen como parte de su estructura los citados COMENTARIOS.

El Modelo OCDE y sus Comentarios como “Soft law”

Muchos autores han calificado al Modelo OCDE y a sus Comentarios como *soft law*, dado que si bien regulan las operaciones de individuos de Estados Contratantes no poseen fuerza normativa propia, pero producen efectos regulativos en la tributación interna de dichos estados, por ejemplo, la determinación de renta en la fuente, solo si, existe un Establecimiento Permanente (en adelante EP), no establece el criterio del pagador, entre otros considerandos.

Algunos autores, han precisado que los países miembros deben adoptar los COMENTARIOS de manera integral, salvo el caso de RESERVAS formuladas en el momento de la suscripción del CONVENIO por las peculiaridades de la tributación de tal país o pautas contrarias a la normatividad internacional.

Las normas de la CVDT sobre interpretación están recogidas en la Parte III de la Convención, denominada Observancia, Aplicación e Interpretación de los Tratados, específicamente en la Sección referida a Interpretación de los Tratados. De los tres artículos que contiene la mencionada Sección, nos interesan para efectos del asunto materia de análisis, los artículos 31º y 32º, los mismos que se transcriben a continuación:

Artículo 31.- Regla general de interpretación

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente

que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Artículo 32. Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

Ahora bien, aun cuando la mayor parte de la doctrina coincide en que la CVDT resulta de aplicación al interpretar los CDIs, no existe el mismo consenso en cuanto al artículo y párrafo de dicha Convención que sirven de sustento para recurrir, en vía de interpretación, a los Comentarios del Modelo OCDE.

La situación es más difícil de definir en casos como el de nuestro país, que no es miembro de la OCDE y que ha suscrito CDIs con países miembros y con países no miembros.

En el caso CDI Perú-España, sólo llevaría a confirmar lo antes expuesto dado que los Comentarios, en las partes correspondientes, calificarían como el “sentido corriente” de los términos del CDI con España bajo el artículo 31°.2. b) o como el “sentido especial” del artículo 31°.4, esto es debido a como se precisó anteriormente, en el caso con España, los Estados Contratantes han acordado realizar la precisión que los COMENTARIOS son parte del CONVENIO.

En ese sentido, es importante tener como base el análisis que realiza el Dr. García Novoa en su Ponencia sobre la Interpretación de Convenios, en donde precisa que la CVDT indica que un tratado debe interpretarse:

- de buena fe,
- atribuyendo a los términos del tratado el sentido corriente de los mismos en el contexto de éstos; y,
- teniendo en cuenta su objeto y fin.

Para tales propósitos debe entenderse por contexto: (i) el texto del tratado, con el preámbulo y sus anexos, (ii) los acuerdos de las partes con ocasión de la conclusión del tratado; y, (iii) los instrumentos elaborados por una parte con motivo de la celebración del tratado y aceptados por la otra. Asimismo, juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: (iv) cualquier acuerdo o práctica subsecuente en la que conste dicho acuerdo, desarrollada por las partes, sobre la interpretación del tratado; y, (v) toda norma de derecho internacional aplicable a las partes.

Por último, el artículo 31° señala en su párrafo 4 que un término tendrá un sentido especial si consta que así lo quisieron las partes. El artículo 32° se refiere a cualquier medio “complementario” de interpretación, incluyendo los trabajos preparatorios del tratado.

En ese sentido para efectos de los Convenios suscritos por el Perú, la pregunta lógica es si los comentarios se pueden referenciar y constituir base de interpretación válida ante alguna controversia con el Estado Peruano, respecto a la aplicación del mismo, en ese sentido en la medida que dichos Comentarios puedan ser considerados

como o contengan el “sentido corriente” de los términos de los CDIs negociados por Perú, para lo cual dichos Comentarios deberán calificar, según resulta de lo expuesto en el párrafo anterior, como parte del “contexto” o como parte de las consideraciones que se consideran “juntamente” al contexto o si ellos recogen el “sentido especial” que las partes decidieron atribuir a los términos del CDI y ello consta así; o, también tal será la conclusión si es posible calificar a los Comentarios al Modelo OCDE como trabajo preparatorio, en cuyo caso los Comentarios cumplen el rol de medio complementario de interpretación.

Pasamos a revisar si alguno de los supuestos antes citados se presenta en caso de los CDIs suscritos por el Perú.

Los mencionados Comentarios no calificarían dentro de los términos de “sentido corriente” de los términos mencionados de “contexto” del artículo 31.1 y 31.2 de CVDT debido a que no se presentan ninguno de los tres supuestos antes mencionados para que tales Comentarios formen parte del contexto de los CDIs.

En efecto, es evidente que los Comentarios no están recogidos dentro del texto de los CDIs ni tampoco son un anexo de los mismos resulta claro también que los Comentarios al Modelo OCDE no son un acuerdo concertado por Perú con Chile, Canadá y Brasil. Por último, tampoco se trata de un instrumento que hubiese formulado un Estado contratante con motivo de la celebración del tratado y hubiese sido aceptado por el otro estado. Es cierto que el Modelo Peruano es una basada principalmente en el Modelo OCDE y tiene muchos artículos que son iguales al del Modelo OCDE; es cierto también, que Canadá -país miembro de la OCDE- utilizó en sus negociaciones con Perú el Modelo OCDE; y, es conocido también, que Chile utiliza como modelo de negociación mencionado Modelo OCDE.

Ello hace suponer que en las negociaciones de dichos CDIs, los Comentarios al Modelo OCDE estuvieron presentes. Aún cuando esto es así, es nuestra opinión que cuando el artículo 31°.2. b) de la CVDT se refiere a “instrumento formulado” por una parte y “aceptado” por la otra como instrumento referente al tratado, se está refiriendo a un instrumento o documento respecto del cual las partes convinieron considerar *expresamente* como relativo al tratado, situación que no se ha presentado en los CDIs suscritos con Chile, Canadá ni Brasil.

En ese mismo concepto los Comentarios al Modelo OCDE no recogen el

sentido de contexto del artículo 31°.3 de la CVDT, en efecto, tratándose de los CDIs celebrados por el Perú con Chile, Canadá y Brasil, los Comentarios al Modelo OCDE no son un acuerdo ulterior de los Estados contratantes sobre la interpretación o aplicación del tratado. Tampoco existe evidencia de una práctica posterior al tratado, sobre la aplicación del tratado, por la que conste que los Comentarios al Modelo OCDE constituyan un acuerdo con Chile, Canadá y Brasil relativo a la interpretación al tratado.

Cabe precisar que, los Comentarios al Modelo OCDE no constituyen, como bien se ha indicado anteriormente, una norma de derecho internacional. Recuérdese que, si bien un buen sector de la doctrina ha coincidido en calificar al Modelo OCDE y sus Comentarios como *soft law*, dicha calificación parte por reconocer que no se tratan de normas jurídicas propiamente dichas.

Por último, los Comentarios al Modelo OCDE tampoco recogen el “sentido especial” del artículo 31.4 de la CVDT, dado que dicha calificación necesita la constancia de que esa fue la intención de las partes, tal como lo indica la CVDT, situación que no se presenta en ninguno de los tres CDIs firmados por el Estado Peruano.

Dado que las negociaciones efectuadas por el Perú con Chile, Canadá y Brasil se basan, en muchas partes, en el Modelo OCDE; los Comentarios al Modelo OCDE son un instrumento que, en cada caso, ambos Estados contratantes han revisado y analizado en forma previa a la negociación.

En ese sentido, en nuestra opinión los Comentarios al Modelo OCDE califican como un medio de interpretación complementario ya que se constituyen como parte del trabajo preparatorio de los CDIs y no han podido ser calificados como parte del “con- texto” de dichos CDIs.

Como medio de interpretación complementario, los Comentarios al Modelo OCDE nos servirán para confirmar la interpretación obtenida aplicando las reglas contenidas en el artículo 31° de la CVDT o, para determinar el sentido, cuando la interpretación dada de conformidad con tales reglas deje ambiguo o oscuro el sentido; o, conduzca a un resultado manifiestamente absurdo según lo indicado en el citado artículo 32° de la CVDT.

Ahora bien, dado que además de los propios CDIs suscritos con Chile, Canadá

y Brasil y sus respectivos protocolos, no tenemos a la fecha documentos adicionales o instrumentos referidos a los mismos, o acuerdos o prácticas seguidas sobre la aplicación de los mismos que puedan revelar tales acuerdos; las reglas de interpretación sobre la CVDT contenidas en los artículos 31° y 32°, en relación con las reglas de interpretación contenidas en los propios CDIs, nos llevarán en el caso Peruano a: (i) En primer término, en los casos que sea posible, otorgar a los términos de los CDIs el sentido que surja de los propios CDIs; y, para las expresiones no definidas en el CDI, el significado y que surja de la legislación interna; ello según lo dispuesto en los artículos 3°.1 y 3°.2 de los respectivos CDIs; y, (ii) En segundo lugar, al confirmar tal sentido o, en los casos que el sentido así determinado sea ambiguo u oscuro o el resultado sea manifiestamente absurdo o irrazonable, o en los casos en que no se cuente con el sentido corriente en las fuentes antes indicadas, a utilizar los Comentarios al Modelo OCDE en su función de medio complementario de interpretación.

Ahora existe otros países como México que han establecido dentro de su marco regulatorio la obligatoriedad de la utilización de los COMENTARIOS para la interpretación de los CONVENIOS, Regla 2.1.1. de la Resolución Miscelanea Fiscal

2.1.1. Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico , el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados en México.

Es en ese sentido, que los órganos jurisdiccionales y judiciales, de dicho País han fallado en base a esta normatividad, este es el caso:

DOBLE TRIBUTACIÓN. - APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA. -

La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual, al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe

interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible.

En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACIÓN. - APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.

Juicio No. 12666/98-11-06-3/99-S2-06-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor. - Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn. - secretaria: Lic. Susana Ruiz González

Esta norma, utiliza como interpretación el sentido de fuente privilegiada las precisiones de los COMENTARIOS como elemento válido de interpretación, a diferencia nuestra que, dado al no conformar parte de la OCDE, dichos COMENTARIOS son un medio complementario de interpretación (JURISPRUDENCIA), aunque es válido afirmar que en base a un criterio de norma

“específica”, dichas normas debiesen ser privilegiadas frente a otras interpretaciones o normas complementarias del Derecho.

Cabe indicar que otras cortes han utilizado los COMENTARIOS como guía para poder definir y clarificar el alcance de las operaciones realizadas por contribuyentes de Estados Contratantes que gozaban de algún CDI, como por ejemplo el caso *The High Court of Australia sobre el caso Thiel v. Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR 338 F.C. 90/034 (caso Thiel)*, en donde los tribunales señalaron expresamente en sus considerandos que no hacía sentido que los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE no pudieran ser considerados un medio complementario para definir la postura de interpretación si precisamente de un comentario respecto a la definición de enterprise se podía confirmar y eliminar la ambigüedad alrededor del punto en controversia, es decir, se soportaba, entre otras cosas, que una actividad desarrollada por una empresa no necesariamente requiere tener un grado de continuidad.

La anterior interpretación se basó fundamentalmente en estricto apego a la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, y concretamente al artículo 31, en donde se establece que un tratado debe ser interpretado de buena fe conforme al sentido que haya de atribuirse a los términos del mismo tratado en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. Dentro de ese contexto se entienden incluidos, entre otros, además del propio texto, su preámbulo y anexos, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado por las partes con motivo de la celebración del tratado y, de manera complementaria, cuando la interpretación dada conforme a los anteriores medios genere un sentido ambiguo o conduzca a un resultado absurdo o irracional se podrá acudir a los trabajos preparatorios del propio tratado y las circunstancias para su celebración, esto último según lo dispuesto por el artículo 32 del mismo ordenamiento.

Finalmente, es importante resaltar que los Comentarios al Modelo OCDE podrán ser utilizados como medio complementario de interpretación en aquellos casos en que el texto del CDI siga el texto del Modelo OCDE, no pudiendo confirmar el sentido de los términos, ni establecerlo, en aquellos casos en los que el texto del CDI se aparte del Modelo OCDE.

CAPITULO II: ANALISIS ESTRUCTURAL DEL ARTÍCULO 8 DEL MODELO OCDE

2.1. Concepto de Transporte Internacional

El Convenio de Montreal¹ establece la siguiente definición de:

transporte internacional significa todo transporte en que, conforme a lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en el transporte o transbordo, están situados, bien en el territorio de dos Estados Partes, bien en el territorio de un solo Estado Parte si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier otro Estado, aunque éste no sea un Estado Parte. El transporte entre dos puntos dentro del territorio de un solo Estado Parte, sin una escala convenida en el territorio de otro Estado, no se considerará transporte internacional para los fines del presente Convenio.

El transporte que deban efectuar varios transportistas sucesivamente constituirá, para los fines del presente Convenio, un solo transporte cuando las partes lo hayan considerado como una sola operación, tanto si ha sido objeto de un solo contrato como de una serie de contratos, y no perderá su carácter.

Por otro lado, la Ley de Aeronáutica Civil del Perú² establece en el artículo 81, la definición del transporte internacional, al transporte entre el territorio peruano y el exterior, o entre dos puntos dentro del territorio peruano y con una escala en el exterior.

Los Convenios Modelo OCDE establecen en las Disposiciones Generales el alcance de la expresión de “tráfico internacional” que significa todo transporte efectuado por una nave, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Los tres Convenios suscritos por el Perú bajo la figura del Modelo OCDE, Chile, Canadá y Brasil contemplan la misma definición, la que deberá complementarse con las disposiciones legales aprobadas por el Estado Peruano en base a que las mismas

¹ Convenio aprobado por el Estado Peruano.

² Ley 27261 aprobada por el Congreso de la República y que incorpora las modificaciones del Convenio de Montreal

Disposiciones Generales contemplan el uso de normatividad interna siempre y cuando no se infiera una interpretación diferente o sea utilizada en un contexto totalmente distinto³

Bajo este orden de ideas, la aplicación de la definición de transporte aéreo internacional comprenderá no solo los traslados desde un país hacia otro país, sino también tramos internos en conexión a otro país. Cabe precisar que el alcance de transporte internacional no solo contempla el transporte inherente en si mismo, sino que también está relacionado a actividades complementarias o accesorias a la actividad principal.

Por otro lado, la Decisión 578 no establece definición de los beneficios del transporte internacional, en ese sentido, los alcances debiesen darse bajo la normatividad peruana, y que no distorsionen el sentido de dicho CONVENIO.

2.2. Distribución de la Potestad Tributaria:

Los dos modelos de CONVENIOS suscritos por el Estado Peruano tienen distinciones bastante particulares, en donde la Potestad Tributaria privilegian la potestad del Estado de la Fuente⁴ o el de Residencia, con aplicación del Establecimiento Permanente (en adelante, EP)⁵.

Ahora bien, en el caso de los beneficios del Transporte ambos modelos, concuerdan en la aplicación de la Potestad Tributaria debe ser para el Estado donde resida o este domiciliada la Empresa de Transporte

El Convenio con Chile establece en la definición de residente de un Estado Contratante:

significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. **Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado**

³ Numeral 2 de Artículo 3 del Modelo OCDE “Convenios para evitar la Doble Imposición”

⁴ La Decisión 578, establece en su Artículo 3 que la Jurisdicción corresponde al Estado donde las rentas tengan su fuente productora.

⁵ Los Convenios suscritos con Chile, Brasil y Canadá, establecen la aplicación de la renta en el Estado de la fuente, siempre y cuando, dichos beneficios se deriven de la presencia de un Establecimiento Permanente.

exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”⁶

Esta precisión de las últimas líneas del Artículo 4 del CDI, precisa que los EP constituidos en el Estado de la Fuente, no determinan el carácter de residentes de dicho Estado, para mayor entendimiento, una aerolínea chilena que realiza actividades en el país mediante la constitución de una sucursal⁷ y realiza transporte internacional solo podrán ser sometidas a gravamen en el Estado donde es residente dicha aerolínea, en este caso en particular sería el Estado Chileno, en base a lo indicado en las líneas siguientes:

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. *Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

En el caso de la Decisión 578 el inciso e) del Artículo 2, indica que se entiende “*que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o este no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva...*”.

Por otro lado, el Artículo 8, *Beneficios de empresas de transporte establece “Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas”.*

Bajo esta definición, tomando el caso anterior, la sucursal de la aerolínea chilena que desarrolla sus actividades en el Perú, se encontrara domiciliada en Chile, y por ende sus ingresos tributarán en dicho país, este criterio ha sido recogido por la SUNAT en su Informe N° 278 – 2001 – SUNAT/K00000, donde establece la inafectación de dichas rentas frente a la jurisdicción peruana.

2.3. Actividades relacionadas al Transporte Internacional

⁶ Artículo 4 del Convenio Perú – Chile, vigente desde el 1 de enero del 2004

⁷ El Artículo 5 del Convenio establece que la sucursal es una de las figuras que tiene la calificación de Establecimiento Permanente.

Los CDIs, no establecen que actividades forman parte de los beneficios del transporte aéreo, en ese sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, forman base importante para dilucidar qué servicio o cuáles son los parámetros para determinar qué actividades realizadas por las empresas de transporte aéreo están comprendidas en el alcance del Artículo 8.

A nuestra apreciación los servicios se calificarían en:

- Transporte Internacional – Servicio Principal o Inherentes
- Servicios Complementarios al Transporte Internacional
- Servicios Accesorios o Secundarias al Transporte Internacional

Los dos últimos conceptos son desarrollados en los Comentarios, pero tampoco este último establece la lista cerrada de dichos servicios, dado que los mismos se presentarán de acuerdo al desarrollo de las actividades de Transporte Internacional, el desarrollo posterior se limitará a analizar los servicios relacionados al Transporte Aéreo y en el Capítulo III se realizará un desarrollo de algunos casos.

2.3.1. Actividades del Transporte Internacional – Servicio Principal o Inherente

En este caso, el tema es bastante claro, sobre el alcance del beneficio dado que nos estamos refiriendo al transporte que realizan las aerolíneas a sus pasajeros o carga, y que son cobrados mediante los boletos aéreos y las cartas de porte aéreo internacional (AWB), estos son, por ejemplo, el exceso de equipaje, las penalidades, los cargos adicionales, entre otros, relacionados de manera directa al contrato principal de transporte aéreo internacional.

2.3.2. Servicios Complementarios al Transporte Internacional

Son servicios relacionados directamente al transporte internacional, los comentarios ponen el ejemplo de una compañía dedicada al transporte internacional, algunos de sus pasajeros o carga son transportados por otras aeronaves de otras empresas, en base a acuerdos de código compartido o disponibilidad de espacios. Otro ejemplo, podría ser el servicio de autobús para conectar una ciudad con el aeropuerto, dado que la necesidad

del servicio es permitir el acceso desde y hacia ese aeropuerto a los pasajeros de su propio vuelo (OCDE, 2010).

También podría ser complementario el servicio de venta realizado a otras aerolíneas en las oficinas de venta de la propia aerolínea usada para su venta de sus propios pasajes aéreos.

2.3.3. Actividades Secundarias relacionadas al Transporte Internacional

Son servicios que la:

Empresa no necesita realizar a los efectos de su propia explotación de aeronaves en tráfico internacional pero que suponen una contribución relativamente poco significativa y que están tan estrechamente relacionadas con esa explotación que no deberían ser contempladas como una actividad empresarial diferenciada o una fuente de renta de la empresa, deberían considerarse como secundarias respecto a la explotación internacional de aeronaves (Idem. Numeral 4.2. del Comentario del Artículo 8)

Los comentarios establecen algunos servicios, como por ejemplo la publicidad que se realizarían en las aeronaves para otras empresas. Otro servicio podría ser en el caso del personal o activos de una aerolínea que tuviese en el extranjero para explotar sus aeronaves y dentro del curso podría prestar el suministro del mismo a otra aerolínea, este servicio pudiese ser complementario o accesorio dependiendo de la importancia del mismo.

Por ejemplo, las aerolíneas podrían gestionar un acuerdo de abastecimiento en el exterior de materiales o repuestos entre aerolíneas, las mismas que calificarían como una actividad secundaria.

La lista de servicios es larga y dependerá de la naturaleza de cada aerolínea, la misma que se vera favorecida por el CONVENIO, siempre y cuando, se pueda acreditar los respaldos correspondientes en estas tres calificaciones. En el caso de Complementarias y Secundarias, la línea de diferenciación es muy delgada, pero para términos prácticos la idea es que independiente de la calificación, el beneficio de la norma es la misma.

CAPITULO III: ACTIVIDADES DEL TRANSPORTE AEREO INTERNACIONAL

3.1. Transporte aéreo internacional de pasajeros y carga

El modelo OCDE establece en el numeral 1 del artículo 8

1. Las utilidades procedentes de la explotación de buques o aeronaves de tráfico internacional solo pueden someterse a **imposición en el Estado contratante en el que esta situada la sede de dirección efectiva.**

El objeto del apartado, relativo al transporte internacional, es asegurar que la utilidad de dicho negocio se someta a imposición en un solo Estado, determinando que el poder tributario debe estar reservado al Estado donde se encuentre la sede efectiva de la empresa.

Esta definición genera en algunas circunstancias una dicotomía en los Estados, dado que el Estado Contratante donde se encuentra la sede efectiva puede no ser el Estado del que es residente la empresa que realiza la actividad de transporte internacional, por lo que, la mayoría de Estados prefieren determinar el poder tributario al país de residencia.⁸

Cabe precisar que esta excepción de aplicación de la potestad tributaria al país de residencia sobre el criterio del país de la generación de la fuente se debe a la peculiaridad de la operación internacional de transporte, dado que la prestación del servicio ocurre en el transcurso de la prestación del servicio aéreo y la potestad tributaria debiese ser repartida en tantos países dicho servicio tenga que sobrevolar para cumplir su itinerario.

Esta complejidad de poder asignar adecuadamente la renta de dicho transporte es recogida por la normatividad peruana en el Artículo 48 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, LIR).

⁸ El numeral 3 del apartado 1 de los comentarios al modelo OCDE, indica que otros Estados prefieren combinar los criterios de residencia y de sede de dirección, atribuyendo el derecho de gravamen en primer término al Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva, mientras que el Estado de la residencia debe eliminar la doble imposición mediante la aplicación del Artículo 23...”

Artículo 48°.- 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 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.**

Podemos apreciar que de manera unilateral Estado Peruano establece que la potestad tributaria se encuentra en el país de residencia de las líneas extranjeras que operan el transporte internacional en nuestro país⁹

Al igual que el Estado Peruano, España ha establecido la exención de manera unilateral dentro de legislación, de esta manera establece en el artículo 13, apartado 3 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre de 1998) establece que “el Ministerio de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes”.

La Disposición derogatoria única de la citada Ley, apartado 2, punto 5 establece que "conservarán su vigencia las Órdenes por las que se declara la exención, a condición de reciprocidad, de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero".

⁹ Este beneficio de exoneración unilateral para la aplicación del Impuesto a la Renta lo tienen establecido la mayoría de países de la Región: Chile, Argentina, Brasil, Ecuador, Bolivia, España, Estados Unidos de Norteamérica, Colombia, Uruguay, entre otros.

La Orden de 2 de julio de 1969 (BOE de 9 de julio de 1969) declara la exención, a condición de reciprocidad, por los impuestos que se citan en la misma a las entidades de navegación aérea residentes en la República del Perú.

De la misma manera la norma americana, referida a la inafectación del Impuesto a la Renta (IR) por reciprocidad con el tratamiento en otros países sobre las actividades de *transporte internacional aéreo* y marítimo, contiene 2 Tablas con la relación de países que de acuerdo a la misma norma y al Servicio de Rentas Interno de USA (IRS, por sus siglas en inglés) disponen la exoneración del IR por reciprocidad por actividades de transporte aéreo y marítimo.

La Tabla I está dividida en Parte A y B; y se hecho una diferencia entre: A) los países que otorgan la exoneración recíproca por intercambio de notas diplomáticas con USA, y B) los países que otorgan dicha exoneración en sus normas internas o porque éstas no gravan dichas actividades con el IR.

En la Parte A figura el Perú como uno de los países con los que USA aplica la exoneración del IR, pero únicamente respecto de las actividades de transporte marítimo internacional, ello, en virtud del intercambio de Notas Diplomáticas entre ambos países el 15.12.1988. Como se aprecia, la exoneración del IR por reciprocidad sobre las actividades de transporte marítimo internacional está sustentada en un instrumento diplomático, y así lo reconocen las autoridades tributarias de USA.

En la Parte B también figura el Perú como uno de los países con los que USA aplica la exoneración del IR, respecto de las actividades de transporte aéreo internacional, pero en virtud de una revisión que el IRS efectuó en setiembre de 1995 respecto de la normativa peruana. Sobre el particular, la norma revisada señala que el IRS no ha establecido o verificado si las normas internas de cada uno de los países listados en la Parte B de la Tabla I han modificado o suprimido dicho tratamiento. En consecuencia, se señala que los contribuyentes, de forma independiente, deben verificar la vigencia de la información de la Parte B de la Tabla I al momento en que dicha determinación sea relevante.

La Tabla II está referida a los países con los que USA aplica la exoneración del IR por reciprocidad en el marco de un convenio para evitar la doble imposición. En la lista de países de esta tabla no se encuentra el Perú por no haber suscrito este tipo de convenio.

Como se aprecia, resulta indiscutible que, a setiembre de 1995, la norma americana y las autoridades tributarias del mismo país, reconocían la aplicación de la exoneración del IR por reciprocidad con el Perú sobre las actividades de transporte aéreo internacional, sustentándose en la revisión de la normativa peruana de esa fecha.

Sin embargo, dado que en la actualidad no se ha actualizado la relación de países de la Parte B de la Lista I ni se ha efectuado una nueva revisión de la normativa interna de los países contenidos en la misma, para establecer si aplica la exoneración del IR por reciprocidad entre USA y otro país, como el Perú, debe revisarse y analizarse la normativa vigente.

Así, como consecuencia de una comparación entre las normas del IR que contienen dicho tratamiento, vigentes en setiembre de 1995 y en la actualidad, notamos que sustancialmente son las mismas, salvo por el hecho que la norma actual agrega la forma como la empresa no domiciliada debe acreditar la vigencia de la exoneración en su país de residencia.

Por tal razón, consideramos que lo señalado en la norma americana respecto a la aplicación entre USA y Perú de la exoneración del IR por reciprocidad para las actividades de transporte aéreo internacional, está vigente.

No obstante, para exigir un pronunciamiento en ese sentido a la SUNAT, sería recomendable que, entre otros documentos, se cuente con informes emitidos por los asesores legales de USA y Perú sobre el análisis e interpretación de la mencionada norma, así como de algún pronunciamiento oficial del consulado o embajada de USA sobre la vigencia de la norma analizada.

Cabe mencionar que la norma americana establece un requisito complementario para la aplicación de la exoneración, constituido por el hecho que la empresa extranjera demuestre que más del 50% del valor de sus acciones pertenezcan a personas naturales residentes en países que conceden la exoneración del IR por reciprocidad a empresas de USA. Sin embargo, este requisito resulta de aplicación para el caso de los países listados en la Tabla II, referida a los países con los que USA aplica la exoneración del IR por reciprocidad en el marco de un convenio para evitar la doble imposición, no aplicable con el Perú.

Por otro lado, la norma de Brasil establece que la permanencia de la tasa cero para los ingresos de los servicios de transporte marítimo y *aéreo* un medio para aliviar

las necesidades de las exportaciones brasileñas y, en consecuencia, que armoniza con la política de alentar las exportaciones.

Artículo 176. Exentos de impuestos las empresas extranjeras de transporte marítimo y aéreo se encuentra en el país de su nacionalidad, las empresas brasileñas en el mismo orden en que disfrutar de las mismas prerrogativas (Decreto Ley N ° 5844 de 1943, artículo 30.).

Párrafo único. La exención de este artículo llegue a los ingresos percibidos en el tráfico internacional de las empresas extranjeras en el transporte terrestre, a condición de que el país de su nacionalidad, la igualdad de trato se dispensa a las empresas brasileñas que tengan el mismo objeto, según lo dispuesto en el apartado de arte. 181 (diciembre la Ley N ° 1228 de 3 de julio de 1972, art. °) "1.

También se establece lo siguiente sobre el "Reconocimiento de Exención:

Artículo 181. Las exenciones previstas en esta sección son independientes de reconocimiento previo.

Párrafo único. En el caso del art. 176, la exención será reconocida por el Servicio de Rentas Internas y llegará a los ingresos derivados de la existencia de un trato recíproco, y no puede dar lugar, en cualquier caso, la devolución de los ingresos (Decreto-Ley n ° 1.228/72, el arte 2. No, párr. in)

Como se ha señalado, la exención mencionada en el art. 176 llega a todos los modos de transporte: aéreo, marítimo y terrestre. Por otra parte, el tratamiento idéntico puede ser debido a la legislación interna de cada país o tratado internacional. En este sentido, la novedad introducida por el art. antes transcrita 176, específicamente para su párrafo único, fue la inclusión de las empresas de transporte terrestre en la lista de las sociedades contempladas en la exención.

Los Convenios suscrito por el Estado Peruano (en adelante, CDI) de Chile y Canadá establece lo siguiente:

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION PERU Y CHILE

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Para los fines de este artículo:
 - a. el término “beneficios” comprende, en especial:
 - i. los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional y, ...

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION PERU Y CANADA

Artículo 8

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del artículo 7, los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes de viajes de un buque o aeronave, realizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese otro Estado.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio (“pool”), en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

4. Para los fines de este Artículo:

(a) el término “beneficios” comprende:

(i) los ingresos brutos y rentas brutas que deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y...

Nuestras normas de índole tributario no realizan ninguna definición sobre que debiese entenderse como transporte internacional, por lo que, debemos recurrir a normas legales específicas sobre la materia adoptadas dentro del ordenamiento legal peruano, es en base a esto que debemos citar la definición de dicho concepto, establecido en el Convenio de Montreal:

Numeral 2 y 3 del artículo 1 se establece:

2. La expresión transporte internacional significa todo transporte en que, conforme a lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no

interrupción en el transporte o transbordo, están situados, bien en el territorio de dos Estados Partes, bien en el territorio de un solo Estado Parte si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier otro Estado, aunque éste no sea un Estado Parte. El transporte entre dos puntos dentro del territorio de un solo Estado Parte, sin una escala convenida en el territorio de otro Estado, no se considerará transporte internacional para los fines del presente Convenio.

3. El transporte que deban efectuar varios transportistas sucesivamente constituirá, para los fines del presente Convenio, un solo transporte cuando las partes lo hayan considerado como una sola operación, tanto si ha sido objeto de un solo contrato como de una serie de contratos, y no perderá su carácter.

En base a dicho sentido, la definición del transporte internacional aéreo de pasajeros se establece al traslado de los mismos en bajo dos supuestos:

- a) Transporte entre un punto de partida y de destino se encuentran ubicados en dos Estados distintos,
 - b) Transporte entre dos países, incluyendo tramos internos de un solo Estado Parte.
- 2.
3. **Respetando esta definición debiese entenderse que tienen naturaleza de transporte internacional un contrato de transporte que tiene destino: Miami – Lima – Miami y un Miami – Lima – Cuzco – Lima – Miami, en toda su amplitud.**
- 4.
5. **Por lo que, una sucursal de una empresa extranjera dedicada al transporte de internacional de pasajeros y carga, de los países con los cuales el Peru tiene suscrito CDI bajo el Modelo OCDE o Pacto Andino, tributarán en su país de residencia y no se encontraran comprendidas dentro del alcance de la potestad tributaria peruana. Es importe precisar que los servicios de transporte internacional aéreo no solo comprenden el transporte propiamente, sino existen servicios relacionados de manera directa a dicho transporte, a continuación, indicaremos algunos casos.**

I. PENALIDADES

La Administración Tributaria ha manifestado su posición frente a las líneas aéreas, que los montos cobrados por concepto de penalidades no se encuentran comprendidos en los alcances del artículo 8° del Convenio para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta suscrito entre Perú y Chile (en adelante el Convenio). Para tal efecto, señala que los únicos ingresos comprendidos en el mismo son aquellos que se derivan de las actividades que allí se encuentran expresamente señaladas.

Al respecto, señala que dichas penalidades surgen en los casos en que los pasajeros cancelen su reserva o anulen su pasaje. Así, dado que de acuerdo al criterio de la Administración Tributaria el Convenio no contempla las actividades adicionales o indirectas a la explotación de aeronaves, los montos cobrados por concepto de dichas penalidades no se encontrarían comprendidos en los alcances del mismo.

Como consecuencia de todo lo expuesto, la Administración Tributaria considera que dichas penalidades, originadas en un evento de incumplimiento producido en el país, constituyen el resarcimiento de un lucro cesante. Por tal motivo, concluye que las mismas se encontrarían gravadas en el país con una tasa de 30%.

Al respecto, debemos señalar que las penalidades exigidas se configuran con motivo de la realización de 2 eventos específicos, los mismos que son generados por la propia persona que contrata el servicio de transporte, a saber:

- Cambio en la fecha de vuelo.
- Cambio de ruta.

En ambos casos, sin embargo, contrariamente a lo afirmado por la Administración Tributaria, el cobro de dichos montos no implica que el servicio de transporte aéreo no se lleve a cabo. Dichas penalidades, originadas en el cambio de las condiciones inicialmente pactadas, posibilitan precisamente que el servicio de transporte aéreo sea llevado a cabo finalmente. En efecto, el pago de la penalidad lo único que hace es que nosotros cumplamos con el contrato de transporte original, sólo que, con la variación efectuada conforme al pedido del usuario, sea por modificación de la fecha o porque cambió el destino.

Al respecto, el artículo 78° de la Ley de Aeronáutica Civil del Perú establece que se considera servicio de transporte aéreo a la serie de actos destinados a trasladar por vía aérea a personas o cosas, de un punto de partida a otro de destino a cambio de una contraprestación.

En tal sentido, todos aquellos actos destinados a posibilitar el traslado efectivo de las personas y de la carga serán considerados como parte del servicio de transporte aéreo y, por consiguiente, todos aquellos montos pagados por concepto de handling, penalidades, prepagados, entre otros, se entenderán obtenidos como resultado de la explotación de las aeronaves de tráfico internacional.

De este modo, las penalidades abonadas con motivo del cambio en la fecha de vuelo o en la ruta del mismo, que finalmente suponen que el traslado se lleve a cabo en las condiciones solicitadas por los propios pasajeros, son propias de la ejecución del servicio de transporte aéreo.

Considerando ello, la afirmación de la SUNAT referida a que los ingresos obtenidos por concepto de las referidas penalidades no se encuentran comprendidos en el artículo 8° del Convenio resulta errónea.

Si analizamos el referido artículo, podremos observar que este comprende, de manera general, a los beneficios procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional y que seguidamente señala que los beneficios a los que hace referencia comprenden en especial a:

- Los ingresos derivados directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional y,
- Los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de naves, aeronaves, vehículo de transporte terrestre en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.

Por su parte, el Convenio señala que la expresión “explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre” comprende también:

- Fletamento o arrendamiento de vehículo de transporte terrestre, de aeronaves o de naves, a casco desnudo.
- Arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que dicho flete sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de naves, aeronaves o vehículos

de transporte terrestre en tráfico internacional.

Considerando que de acuerdo a lo establecido por el artículo 78° de la Ley de Aeronáutica Civil del Perú, los ingresos obtenidos por concepto de las referidas penalidades se derivan de la prestación de servicios de transporte aéreo, no queda duda que los mismos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Convenio.

Pero más aún, si el convenio también resulta de aplicación a las rentas obtenidas por actividades que no implican necesariamente la prestación de servicios de transporte, pero que se encuentran vinculadas, directa o indirectamente, a la explotación de las aeronaves, con mayor razón se debe comprender a las rentas obtenidas por las penalidades que son consecuencias directas de la ejecución del contrato de transporte.

Es importante también tener en consideración cual es la lógica de las normas del Convenio. Este no difiere del modelo de convenio de la OCDE en lo estructural. Ambos hacen referencia como premisa principal a los beneficios provenientes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional. Aún cuando los comentarios de la OCDE a su modelo de convenio no son vinculantes para la interpretación del Convenio, siendo que el Convenio ha sido elaborado siguiendo en lo estructural el modelo de convenio de la OCDE, es válido considerar los referidos comentarios pues dan claridad sobre el contenido de sus regulaciones.

En dichos comentarios se puede encontrar que si se incluyen actividades auxiliares, necesarias o complementarias por su estrecha relación con la explotación de aeronaves en tráfico internacional, tales como, arrendamiento de aeronaves, uso adicional de contenedores en transportes interiores ligados a un transporte internacional, servicios de autobús que comunican la ciudad con el aeropuerto, el transporte por camión de mercancías entre un depósito y un puerto y aeropuerto, actividad de hostelería cuando tenga por única finalidad brindar alojamiento a los pasajeros en tránsito estando comprendido el costo del servicio en el pasaje.

Este tema fue analizado en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en España en el año 2002. Como resultado de las ponencias, entre otros asuntos, se determinó que, en base a lo establecido en el convenio OCDE, se debe considerar dentro del concepto de actividad auxiliar, aquella actividad que por su naturaleza o conexión se identifican con las actividades de transporte, o bien destinadas a hacerlas posibles. Debido a que no es posible realizar una caracterización expresa de

las actividades auxiliares, la valorización de las mismas debe ser realizada tanto con respecto del elemento objetivo de la naturaleza o de la conexión con la actividad principal como al elemento subjetivo, referido a quien realiza las actividades auxiliares que se identifica con quien realiza la actividad de transporte.

En consecuencia, el artículo 8° del Convenio podría resultar aplicable también a otras operaciones o servicios brindados por nuestra empresa que por su naturaleza se encuentran relacionados con las actividades derivadas de la explotación de aeronaves en tráfico internacional.

Conforme a ello, los ingresos obtenidos por los servicios de transporte aéreo en tráfico internacional, tales como las penalidades cobradas por cambio de fecha o de ruta del vuelo solicitados por los pasajeros, se encontrarán gravados en el país de residencia de la Casa Matriz de la sucursal de línea aérea internacional que opera en el Perú.

En lo referente a los ingresos generados por penalidades, puesto que, en dicho caso el análisis realizado se centra en determinar si una vez cobradas dichas penalidades el servicio de transporte ha sido realizado y de ser así, si estas se encontraban afectas a la tasa del 1% de sus ingresos brutos, establecida en el artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, al ser parte del transporte aéreo. En caso las penalidades cobradas ocasionen que el servicio de transporte no se lleve a cabo, en opinión de SUNAT estas no estarían incluidas en el numeral 2 del artículo 48° de la Ley del IR.

Si bien dicha interpretación resulta aplicable a nuestro caso, puesto que las penalidades cobradas formarían parte del servicio de transporte que efectivamente se realizó, lo que generaría que los ingresos obtenidos por dicho concepto se encuentren gravados con el 1% de los ingresos brutos, según lo señalado en el numeral 2 del inciso a) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, también aplicaría la definición del Artículo 8 de los CDI

II. VENTA A BORDO

Para tal efecto vamos a compartir la respuesta a la consulta 1999-01 emitida por la autoridad fiscal española,

Nº. CONSULTA 1999-01

ORGANO SG de Tributación de no Residentes

FECHA SALIDA 12/11/2001

NORMATIVA CDI - DINAMARCA, ART. 8

DESCRIPCION La consultante indica que va a realizar la entrega de los productos de "venta a bordo". Sin embargo, esta entrega no se producirá en la propia aeronave, sino en un local situado en el aeropuerto. En dicho establecimiento única y exclusivamente serán objeto de entrega los productos que hayan sido encargados con anterioridad por los pasajeros procedentes de vuelos Dinamarca/Suecia-España operados por la consultante. Concretamente, los productos que se entregarán en los mencionados establecimientos serán los mismos que se ofrecen en la venta a bordo de la compañía.

CUESTION La consultante solicita conocer si los beneficios generados por la actividad de venta de productos que va a realizar pueden considerarse beneficios procedentes de la navegación aérea, en el sentido del artículo 8 del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición.

CONTESTACION En contestación a su escrito de fecha 13 de febrero de 2001, con entrada en este Centro Directivo el 7 de mayo de 2001, por el que solicita conocer si los beneficios generados por la actividad de venta de productos que va a realizar la consultante pueden considerarse beneficios procedentes de la navegación aérea, en el sentido del artículo 8 del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición suscrito el 3 de julio de 1972 (BOE de 28 de enero de 1974), se le comunica lo siguiente:

El artículo 8 del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la

doble imposición suscrito el 3 de julio de 1972 (BOE de 28 de enero de 1974) establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques y aeronaves en el tráfico internacional solamente podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Cabe indicar que este artículo no ha resultado modificado por el Protocolo de 17 de marzo de 1999 (BOE de 17 de mayo de 2000).

En su escrito de consulta, el consultante indica que va a realizar la entrega de los productos de “venta a bordo” que hayan sido solicitados previamente por los pasajeros de la consultante en el momento de realizar la compra del billete de transporte aéreo correspondiente a los trayectos con origen en Dinamarca o Suecia y destino en España. A los efectos de realizar la entrega comentada anteriormente, la sucursal en España de la consultante dispondrá de un local en cada uno de los aeropuertos de España con los que opere la consultante. La consultante indica que “en dichos establecimientos única y exclusivamente serán objeto de entrega aquellos productos que hayan sido encargados con anterioridad por los pasajeros procedentes de vuelos Dinamarca/Suecia-España operados por la consultante”. Concretamente, los productos que se entregarán en los mencionados establecimientos serán los mismos que se ofrecen en la venta a bordo de la compañía. La consultante indica que “se vincula el transporte del pasajero a la venta a bordo realizada por la sucursal en España, constituyéndose en única causa de resolución de la venta a bordo la propia cancelación del vuelo o transporte aéreo. El cobro de los productos previamente encargados se realiza por la consultante por cuenta de su sucursal en España durante el transcurso de dichos vuelos”.

Del escrito de consulta se deduce, por tanto, que los productos serán encargados por los pasajeros en el momento de realizar la

compra del billete y que serán pagados durante el transcurso del vuelo, siendo objeto de entrega en España en los establecimientos que a tal efecto dispondrá la consultante en los aeropuertos españoles con los que opere.

Los párrafos 7 y 8 de los comentarios al artículo 8 del Modelo Convenio de la OCDE establecen que las disposiciones contenidas en este artículo también se aplican a aquellas actividades adicionales, más o menos estrechamente vinculadas a la explotación directa de buques y aeronaves. A estos efectos, da una lista no exhaustiva de las citadas actividades adicionales. Entre dichas actividades figuran la venta de billetes de pasaje por cuenta de otra empresa, la publicidad y propaganda comercial, etc.

En este sentido, la “venta a bordo” de productos puede ser considerada también una actividad adicional a la actividad de explotación de una aeronave en el tráfico internacional a la que se refiere el artículo 8 del Convenio hispano-danés.

La venta de los mismos productos que se pueden adquirir en la “venta a bordo”, cuando su entrega no se realice durante el transcurso del vuelo sino en el aeropuerto de destino podrá ser considerada como “venta a bordo”, si se cumplen dos condiciones:

1. Que esta venta sea una actividad vinculada al transporte aéreo, lo cual parece deducirse al indicarse en el escrito de consulta que, en caso de cancelación del vuelo, se producirá la resolución de la venta a bordo y que los productos serán abonados durante el transcurso del vuelo.

2. Que se trate de los mismos productos en calidad y cantidad. En el escrito de consulta, se indica que los productos que se entregarán en los establecimientos de la consultante en los aeropuertos de destino serán los mismos productos que cualquier pasajero podría adquirir durante un vuelo de la consultante, esto es,

los productos que se ofrecen en la “venta a bordo”. Por tanto, sólo en el caso de que los productos sean los mismos que los ofrecidos en la “venta a bordo” y que la cantidad vendida de los mismos sea la misma que se ofrece en la venta a bordo (que es una cantidad que viene limitada por las dimensiones de la cabina de pasajeros que es donde se realiza la venta a bordo y no por las dimensiones de la bodega del avión), la actividad considerada podrá ser calificada como de “venta a bordo”. En caso contrario, la actividad no podrá ser considerada como “venta a bordo”. Por tanto, no se considerará una actividad adicional a la actividad de explotación de una aeronave en el tráfico internacional a la que se refiere el artículo 8 del Convenio hispano-danés. En consecuencia, la consultante será gravada en España por los rendimientos imputables a los establecimientos situados en los aeropuertos españoles, de conformidad con los artículos 7 y 5 del Convenio hispano-danés.

Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

Los considerandos en este escrito son compartidos por nuestra parte, dado que dicha actividad es parte relacionada al transporte internacional de aeronaves, y en base a dicha definición debiese incluirse dentro de los alcances del Artículo 8 del MOCDE suscrito por el Estado Peruano.

3.2. Arriendo de aeronaves

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 8 del CDI suscrito por Perú y Chile, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, es decir, prima el criterio de potestad tributaria atribuida al país de la residencia de la empresa que obtiene el beneficio.

A tal efecto, el mismo artículo señala que la expresión “explotación de aeronaves” por una empresa, comprende también el fletamento o arrendamiento de

aeronaves. Adicionalmente, el artículo 3 del mismo CDI establece que la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por una nave, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Como vemos, la premisa de la que parte la operación consultada no estaría contemplada en el supuesto del artículo 8 del CDI, toda vez que no se trataría de la explotación de aeronaves en tráfico internacional, sino entre dos puntos del Estado Contratante que recibe las aeronaves, en este caso, el Perú. Ante ello, existen dos posiciones para su tratamiento: i) Dado que el artículo 8 del CDI no resulta aplicable, a los beneficios obtenidos le corresponden ser analizados en el marco del artículo 7 del mismo que permite gravar los beneficios a Estado de la residencia de la empresa que los obtiene, y; ii) Que el hecho de no calificar como tráfico internacional habilita al Estado de la fuente a gravar dichos beneficios, lo que fluye de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE (MCOCDE).

Respecto de la aplicación del artículo 7 del CDI, debemos tener en cuenta, en primer lugar, que ninguna operación puede quedar al margen del análisis central referido a cuál es el país que tiene la potestad tributaria. En ese sentido, si no hay una regla especial en el mismo convenio, se debe considerar que el beneficio empresarial obtenido se rige por la norma general contenida en el artículo 7, por el cual, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Bajo tal interpretación, y en aplicación del artículo 7 del CDI, los beneficios obtenidos por la explotación de aeronaves en tráfico interno, siguen calificando como beneficios empresariales de una empresa residente en Chile, y por ello, gravados en dicho país; no pudiendo interpretarse en el sentido que no siendo beneficios obtenidos por el tráfico internacional, automáticamente cambiaría el criterio para permitir que el país de la fuente grave el beneficio, menos si no hay una disposición expresa en ese sentido. Abona a esta interpretación, el hecho que cuando los Estados han querido señalar tal consecuencia, basándose en la exclusión que contiene la propia definición de

la expresión “tráfico internacional” lo han señalado expresamente, como es el caso de los convenios celebrados por Canadá, por ejemplo, con España y Perú.

En efecto, en tales casos, los estados contratantes (Canadá, España y Perú) han acordado en el numeral 2 del artículo 8 de los respectivos CDIs, que los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes de viajes de un buque o aeronave, realizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese otro Estado. En relación al Perú, esto marca una gran diferencia con las disposiciones contenidas en los convenios celebrados con Chile, Brasil y España (que aún no está vigente), en los que si bien se recoge la misma definición de “tráfico internacional”, con su respectiva excepción, no contienen de manera expresa la posibilidad de atribuir potestad al país de la fuente, reforzando la idea de que ello sólo es posible cuando expresamente se ha establecido en el CDI, como resulta del celebrado entre Perú y Canadá.

A nivel de países pertenecientes a la OCDE, España tiene la misma definición de “tráfico internacional” en sus convenios, y, sin embargo, con Holanda, Italia, México, Alemania, Francia y Estados Unidos no ha establecido ninguna disposición expresa para la atribución de potestad tributaria al país de la fuente, lo que sí ha hecho con Inglaterra y Canadá.

Por su parte, la atribución de potestad tributaria al país de la fuente cuando la actividad no es una de tráfico internacional según la definición de los propios convenios, tiene su sustento en los Comentarios al MCOCDE para Evitar la Doble Imposición.

El párrafo 5 de los Comentarios al artículo 3 del MCOCDE señala que “La definición de la expresión ‘tráfico internacional’ se basa en el principio establecido en el apartado 1 del Artículo 8, según el cual, dado el carácter especial de la actividad, el derecho a gravar las utilidades derivadas de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional corresponde exclusivamente al Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva (o la residencia) de la empresa”; esto es, si no existiera tráfico internacional, el carácter especial de la actividad desaparece, de modo que no sería necesaria una regla de tributación exclusiva como la comentada, dejando la posibilidad de que la tributación sea en el país de la fuente, e incluso, compartida.

Por ello, el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 3 del MCOCDE señala que “La definición de la expresión ‘tráfico internacional’ tiene mayor alcance del que normalmente se reconoce a esta expresión. Con ello se pretende preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva (o la residencia) a gravar tanto el tráfico puramente interior como el tráfico internacional entre terceros Estados y permitir al otro Estado contratante gravar el tráfico realizado exclusivamente dentro de sus fronteras”. Y agrega dicho párrafo que “El otro Estado podrá gravar a la empresa del Estado mencionado en primer lugar solamente cuando las operaciones se limiten a puntos situados en ese otro Estado”. (El resaltado es nuestro)

En consecuencia, según los comentarios reseñados, la definición de “tráfico internacional”, con su exclusión del transporte realizado entre dos puntos situados en uno de los Estados Contratantes, está dirigida también a darle la posibilidad al Estado de la fuente (donde están situados esos dos puntos) a gravar los beneficios así obtenidos dentro de su territorio; lo que supone entonces una definición ambivalente, primero, para incluir en el artículo 8 a las actividades de tráfico internacional y permitir que el país de residencia grave los beneficios, y a la vez, para otorgar potestad tributaria al otro Estado (el de la fuente) respecto del tráfico que no sea internacional por realizarse entre dos puntos de su territorio.

Es importante mencionar que, si bien el Perú no es parte de OCDE, en las IX Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA – Grupo Peruano, llevadas a cabo en junio de 2008, se concluyó que en el caso de los CDIs celebrados con Chile, Canadá y Brasil, los Comentarios al MCOCDE califican como un medio de interpretación complementario ya que constituyen parte del trabajo preparatorio de los mismos. Además, es pertinente indicar, que ya antes la SUNAT ha considerado los Comentarios al MCOCDE para evaluar y sustentar sus criterios vertidos en los Informes Nos. 204-2001/SUNAT (11.10.2001) y 030-2007/SUNAT (7.2.2007), referidos a consultas respecto de la aplicación de los CDIs suscritos por el Perú con Suecia (no vigente) y Canadá, respectivamente; mientras que no lo hizo cuando se pronunció respecto del CDI suscrito con Chile en el Informe N° 039-2006/SUNAT (6.2.2006).

Alcances del Convenio de la Comunidad Andina con relación a los beneficios de transporte:

Según el artículo 8° de la Decisión 578 que prevé el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre los países de la Comunidad Andina, los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el país en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

A diferencia del convenio entre Perú y Chile, la Decisión 578 no precisa si los beneficios obtenidos por las empresas de transporte incluyen también, junto con los beneficios obtenidos por los servicios de transporte, aquellos derivados de las operaciones del arrendamiento o subarrendamiento de aeronaves.

Sin embargo, dado que la regla del domicilio establecida en el artículo 8° de la mencionada decisión se debe a las dificultades que ofrece ubicar la prestación de los servicios de transporte en un espacio determinado, resulta posible considerar dentro de los alcances del referido artículo a las operaciones de arrendamiento o subarrendamiento de aeronaves, que ofrece las mismas dificultades, más aún cuando tales operaciones se lleven a cabo secundariamente al servicio de transporte de pasajeros y/o de carga.

Asimismo, la Decisión 578 tampoco contiene previsión alguna respecto de la potestad del país donde reside el arrendatario o subarrendatario de las aeronaves para gravar los ingresos provenientes de estas operaciones en caso el transporte de carga y/o pasajeros se realice en tramos domésticos en ese último país.

En tal sentido, en el supuesto que una empresa domiciliada en Ecuador, S.A. ceda en uso las aeronaves a favor de una residente en Perú, los ingresos obtenidos por tales operaciones serían gravados íntegra y únicamente en Ecuador, sin resultar relevante dónde están localizados los trayectos del transporte efectuado por las aeronaves materia de arrendamiento.

3.3. Arriendo de tripulación

En el caso de arriendo de tripulación, nuestra definición que este servicio prestado por un no domiciliado a una empresa peruana, en donde el no domiciliado sea una empresa de transporte internacional residente en Chile, por ejemplo, podría calificar como una actividad complementaria o accesoria de la su actividad principal.

En ese sentido, en aplicación de las definiciones del Artículo 8 del CDI Peru – Chile, la potestad tributaria pertenecería a Chile. Cabe indicar que este análisis debe incluir la razonabilidad del servicio y de su vinculación con la actividad de transporte internacional, porque, si no calificaría dentro de dicho alcance debiésemos analizar el tratamiento del artículo 7 “Beneficios Empresariales” en base a la definición de Establecimiento Permanente.

Dentro del análisis debemos también referirnos sobre los alcances tributarios de las personas delegadas a prestar el servicio, por lo que, es importante analizar la aplicación de la cláusula de no discriminación prevista en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos con Canadá y Chile a fin de que un trabajador domiciliado en cualquiera de dichos países, que preste servicios en el Perú, pueda determinar el Impuesto a la Renta (IR) a su cargo aplicando las mismas deducciones y créditos que la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú (LIR) otorga a los sujetos domiciliados en el Perú, aún cuando no haya cumplido con el plazo mínimo de permanencia legalmente establecido para obtener la calificación de domiciliado en el país, te comentamos lo siguiente:

De acuerdo al Convenio con Canadá, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un trabajador residente de Canadá sólo pueden someterse a imposición en dicho país, a menos que el trabajo o actividad se realice en el Perú, en cuyo caso dichas rentas pueden ser sometidas a imposición en nuestro país.

Sin embargo, la renta obtenida en Perú por dicho trabajador sólo estará gravada en Canadá siempre que no permanezca en Perú más de 183 días y adicionalmente a ello, (i) su remuneración anual no exceda de 10 mil dólares canadienses, o (ii) el pago de su remuneración sea realizado a nombre de una persona que no resida o mantenga un establecimiento permanente en Canadá.

Si las remuneraciones corresponden al empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotada en tráfico internacional, sólo estarán gravadas en el país respecto del cuál es residente.

El convenio con Chile recoge las mismas disposiciones con excepción de aquella referida al límite del monto de la remuneración anualmente percibida.

La cláusula de no discriminación prevista en los Convenios suscritos con Canadá y con Chile establecen lo siguiente:

Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia." (El subrayado es nuestro).

Al respecto, debe tenerse en cuenta que dicha disposición no difiere en lo estructural de aquella contenida en el modelo de convenio de la OCDE. En este sentido, aún cuando los comentarios de la OCDE no son vinculantes, resulta válido considerarlos pues dan claridad sobre el contenido de dicha disposición.

Según dichos comentarios, la cláusula de no discriminación exige que la comparación de la carga impositiva de los nacionales de otro Estado con la de los nacionales de Perú, se lleve a cabo siempre que se determine previamente que ambos se encuentran en las mismas condiciones. Para tal efecto, se establece que la referencia "en particular con respecto a la residencia" debe ser entendida en el sentido de considerar a la residencia como uno de los factores para determinar la existencia de dicha similitud, bajo el entendido de que un sujeto residente en un estado contratante no se encuentra "en las mismas condiciones" que un sujeto residente en el otro estado contratante.

Ello determina que la comparación de la carga impositiva sólo pueda efectuarse luego de que ambos sujetos califiquen como sujetos residentes o domiciliados del mismo estado contratante y conforme a la legislación de este último. De este modo, en la medida que ello no ocurra, la cláusula de no discriminación no podrá ser aplicada.

Por tal motivo, un sujeto domiciliado en Chile o en Canadá sólo podrá aplicar las mismas deducciones y créditos que la LIR otorga a los sujetos domiciliados en el Perú, siempre que haya adquirido previamente la calidad de domiciliado de acuerdo a lo establecido en la LIR.

Ahora bien, es importante analizar el alcance del Impuesto a la Renta que corresponde abonar a un trabajador domiciliado en Ecuador, Colombia o Bolivia por la prestación de servicios en el país.

Según lo establecido en la Decisión 578 de la CAN, para Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares (salvo las percibidas por funciones oficiales debidamente acreditadas en representación de un país o por servicios prestados en un vehículo de

transporte que realice tráfico internacional) se encontrarán gravadas únicamente en el territorio en el que dichos servicios fueren prestados.

Asimismo, se encuentra establecido que ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión, tal como el Impuesto a la Renta.

De acuerdo a esta última disposición, consideramos que las rentas generadas por personas domiciliadas en Ecuador, Colombia y Bolivia que, conforme al Convenio deban estar sujetas a imposición en el Perú por concepto de IR, no podrán ser objeto de una carga impositiva más fuerte que aquella que resulte aplicable al mismo tipo de rentas obtenidas por sujetos domiciliados en el país. En tal sentido, aún cuando un extranjero no haya obtenido la condición de sujeto domiciliado de acuerdo a las normas del IR del Perú, le resultan igualmente de aplicación las deducciones y créditos establecidos para la determinación de la renta neta de quinta categoría de los sujetos domiciliados en el Perú.

Tenemos conocimiento que SUNAT tiene una posición distinta a la antes expuesta (la misma que ha servido de sustento para la emisión de Resoluciones de Determinación a otro contribuyente), señalando que las deducciones y créditos establecidos para la determinación de la renta neta de quinta categoría de los sujetos domiciliados en el Perú sólo serán de aplicación en la medida que se obtenga la condición de sujeto domiciliado de acuerdo a las normas del IR del Perú. A la fecha, la impugnación de dichas resoluciones no ha sido resuelta.

Conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta (IR) los sujetos no domiciliados no tienen la obligación de presentar declaraciones juradas (ya sea mensuales o anuales) para determinar el IR a su cargo.

En tal sentido, los sujetos no domiciliados que no hayan sufrido retención del IR por ser el pagador de la renta también un sujeto no domiciliado, solo les resulta exigible la obligación de cumplir con el pago del IR mediante el Formulario N° 1073.

Cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13° de la Ley del IR, el único caso en el que los sujetos no domiciliados se encuentran obligados a presentar alguna declaración jurada se origina a su salida del país, momento en el cual deberán

entregar a las autoridades migratorias el Formulario N° 1494, el cual constituye una declaración de haber pagado directamente el impuesto que era de su cargo.

En relación a la base imponible sobre la cual los pilotos no domiciliados deberán efectuar el pago del IR (al desarrollar parcialmente sus actividades fuera del país), no se ha previsto una regla expresa al respecto en la legislación del IR. Sin embargo, el artículo 28° del Reglamento de la Ley del IR precisa que el Impuesto se aplica sólo sobre la parte que retribuya los hechos gravados, debiendo verificarse la generación de rentas de fuente peruana en cada caso según los contratos suscritos, los documentos que los sustenten o cualquier otra prueba que permita precisar el importe de la renta de fuente peruana generada.

En consecuencia, se deberá calcular la base imponible en forma proporcional a los días en que las actividades fueron realizadas en el país. Asimismo, consideramos que aún cuando las actividades desarrolladas hasta la fecha han consistido en la capacitación, estas actividades han sido remuneradas debido a que tienen el carácter de obligatorias.

3.4. Dividendos

En relación a la base de cálculo para la retención del IR por dividendos que sucursales y otros establecimientos permanentes distribuyan a personas jurídicas no domiciliadas, es preciso mencionar que, en principio, el inciso e) del artículo 56° de la LIR considera como monto de la distribución a la renta disponible a favor del titular del exterior. A tal efecto, seguidamente, la misma ley señala que la base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otros conceptos disponibles que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del IR pagado (por la actividad empresarial, equivalente al 30% sobre su renta neta).

Como se puede observar, la norma citada hace referencia expresa a la renta neta de la sucursal o establecimiento permanente como monto base para la determinación de la base de cálculo, a la cual, de ser el caso, se le deberán agregar otros conceptos para llegar a la base imponible del IR que grava los dividendos.

Así, en el caso específico de operaciones internacionales desarrolladas parte en el país y parte en el extranjero, como es el caso de las actividades de transporte, la renta neta de fuente peruana de la sucursal o establecimiento permanente se determina

presuntivamente, aplicando un porcentaje sobre los ingresos brutos (1% tratándose de transporte aéreo), como lo dispone el artículo 48° de la LIR. A dicho resultado se le deberán agregar, de existir, los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otros conceptos disponibles que hubiese generado en el ejercicio, restándole, en cualquier caso, el monto del IR pagado.

En suma, la retención del IR por los dividendos que le correspondan a la persona jurídica no domiciliada, matriz de la sucursal o establecimiento permanente en el Perú, se calculará sobre la renta neta presunta, esto es, la carga tributaria del sujeto no domiciliado se determina sobre un dividendo presunto.

Con base a lo indicado la presunción de renta neta de fuente peruana que se atribuye a un EP conforme al artículo 48° de la LIR, implicaría también entender la existencia de un dividendo presunto, al margen que el EP realice o no una distribución efectiva al sujeto no domiciliado (matriz),

Por lo que, la presunción establecida en el artículo 48° de la LIR es para determinar la renta neta de fuente peruana del EP de un sujeto no domiciliado que realice alguna de las actividades señaladas en dicho artículo. En efecto, sin perjuicio de que el EP de una empresa no domiciliada califica como sujeto del Impuesto a la Renta y tributa por sus rentas de fuente peruana, la normativa vigente establece que tales rentas de fuente peruana, cuando se trate de las actividades contenidas en el artículo 48° de la LIR, se determinan de acuerdo a las presunciones allí establecidas. En este caso, el legislador no da opción de determinar una pérdida porque siempre se entenderá que existe renta neta.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que esta es una presunción para la determinación de la renta neta de fuente peruana, mas no una presunción de distribución de utilidades a favor de la matriz o el holding no domiciliada.

Sin embargo, en el caso de esta última afectación, la de los dividendos, la LIR propone una idea similar a la anterior, pues el inciso e) del artículo 56° de la LIR establece otra presunción respecto de la oportunidad de la distribución de utilidades otorgadas por un EP a su matriz, considerando que ello se produce en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la DJ Anual del IR, y además, la referida norma también señala que se considera como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. Como vemos, la norma citada define al

dividendo o la cuantía de la distribución del mismo, haciendo referencia directa al término “renta” (y no al concepto de “utilidad”), lo que se obtiene de la aplicación del artículo 48° antes mencionado.

En consecuencia, se puede notar que la norma contenida en el inciso e) del artículo 56° de la LIR presume que la distribución se produce en la fecha del vencimiento del plazo para la presentación de la DJ Anual, y equipara la cuantía de la distribución a la renta disponible establecida en función a las presunciones del reseñado artículo 48°, ante lo cual se concluye que efectivamente el sujeto no domiciliado soporta la carga impositiva sobre un dividendo presunto. No obstante, esta situación tampoco supone la vulneración del Principio de No Discriminación establecido en el artículo 24° del CDI, habida cuenta que dicho cuerpo normativo proscribe la imposición menos favorable del EP (domiciliado) de un sujeto no domiciliado respecto los demás sujetos domiciliados; con lo cual, sí permite efectuar diferencias de trato o imposiciones diferenciadas, entre sujetos que no tienen la misma condición de residencia, como sucede con el “dividendo” gravado de la matriz o holding residente en Chile, Canadá o Brasil

En base a dicho sentido, consideramos que las empresas de los países con Convenio (MOCDE y Pacto Andino), cuando actúen a través de una sucursal o un Establecimientos Permanente (EP), no se les deberá retener el Impuesto a la Renta (IR) por dividendos, puesto que en virtud del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) firmado por el Perú, las rentas provenientes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional únicamente podrán someterse a imposición en el país de residencia, en caso de una sucursal de una empresa extranjera de Chile, sería Chile es país de la potestad tributaria, impidiendo al Perú la posibilidad de gravar cualquier renta proveniente de esta actividad, incluso como una afectación sobre dividendos. En tal sentido te detallamos lo siguiente:

Para que el Perú pueda someter a imposición los dividendos, se deberá cumplir con lo regulado por el CDI, el cual señala que deben existir dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Vale decir, se requiere que ambas sociedades, tanto la que paga como la que recibe los dividendos sean residentes de un Estado contratante.

Ahora bien, cabe recordar que el CDI reconoce a una sociedad como “residente de un Estado contratante” cuando aquella se encuentra sometida a imposición en ese Estado según su propia ley interna. Sin embargo, se excluye de esta expresión a aquellas sociedades que tributan en ese Estado exclusivamente por sus rentas obtenidas en él. En definitiva, nuestra Ley del IR establece que las sucursales o establecimientos permanentes solo tributan por sus rentas de fuente peruana. Por lo tanto, para efectos del CDI, las sucursales o EP no se consideran “residentes de un Estado contratante”, en este caso Perú, y, consecuentemente no le es aplicable.

Por otro lado, la estructura del CDI ordena que aquellas disposiciones que versen sobre tipos específicos de rentas deban aplicarse antes que las reglas generales. Pues bien, las rentas provenientes de la explotación de naves, aeronaves y vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional contienen una regulación específica a ser aplicada, la misma que establece que éstas rentas sólo podrán someterse a imposición en el país de residencia, esto es, Chile, Canadá o Brasil.

Es decir, la totalidad de la renta empresarial proveniente de las actividades de transporte aéreo en tráfico internacional sólo puede ser gravada por el país de residencia de la casa matriz, tratándose de las operaciones efectuadas por sucursales peruanas de matrices de los países con CDI, razón por la cual no podrá afectarse con el IR por dividendos, toda vez que representaría una afectación indirecta de tales beneficios, causando una doble imposición, justamente lo que el CDI busca evitar.

3.5. Impuesto patrimonial: itf

Una sucursal de una empresa constituida en Chile (aplica también para Canadá y Brasil), y en ese sentido, califica como un Establecimiento Permanente (EP) tanto para efectos del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre las Repúblicas del Perú y Chile (en lo sucesivo CDI), como para nuestra normativa interna, es decir, la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).

En efecto, en ambos casos, el artículo 5° del CDI y el artículo 7° de la LIR, señalan que las sucursales califican como establecimientos permanentes de su matriz o principal.

Por su parte, como se puede observar del artículo 1 del referido CDI, el mismo se aplica a las personas residentes de ambos estados.

En relación al término “Residente”, el artículo 4° del CDI señala que “A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local.

No obstante, lo anterior, el mismo artículo agrega que “Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”.

De lo anterior tenemos que, sólo se consideran residentes para efecto del CDI, aquellas personas naturales o jurídicas que en sus respectivos países se encuentren afectados con un impuesto sobre la renta o al patrimonio en razón de su domicilio como criterio vinculante (en este caso ser domiciliado o residente de dicho país). Es decir, cuando la afectación con estos impuestos respecto de una persona natural o jurídica se efectúe en razón de la ubicación de la fuente como criterio vinculante, a tales sujetos no se les podrá considerar residentes en el país del gravamen.

Por ejemplo, tal es el caso de los EP de empresas chilenas cuando obtienen rentas o beneficios empresariales en el Perú. En este caso, la regla general que contiene el artículo 7° del CDI es que los beneficios empresariales de un residente en Chile se gravarán en dicho país, salvo que la renta se obtenga a través de un EP por actividades realizadas en el Perú, en cuyo caso dicha renta directamente relacionada con la actividad del EP en el Perú podrá gravarse también en nuestro país. Como se aprecia, según esta disposición convencional el EP será afectado en el Perú en virtud de que la fuente también está ubicada en el Perú.

Sin alejarnos de nuestra legislación interna, el mismo segundo párrafo del artículo 6° de la LIR señala que “En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”. (El resaltado es nuestro)

Resulta claro entonces que las sucursales y demás EP sólo tributarían en el Perú respecto de sus rentas de fuente peruana, lo que los excluye como “residentes” peruanos a los efectos de la aplicación del CDI.

Por otra parte, de acuerdo al numeral 1 del artículo 2° del CDI entre Perú y Chile, el referido convenio se aplica a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles en ambos países, cualquiera que sea el sistema de exacción.

El numeral 3 del mismo artículo especifica que en el caso del Perú se aplicará sobre el Impuesto a la Renta, para luego, en el numeral 4, establecer expresamente que “El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos al patrimonio que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan”. (El resaltado es nuestro)

El CDI se suscribió con fecha 8 de junio del 2001, cuando aún no existía el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), impuesto éste que recién entra en vigencia el 1 de febrero del 2004. Dado que este es un impuesto al patrimonio, conforme lo veremos adelante, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 2 del CDI, la aplicación de este tributo a los residentes en la República de Chile quedará sujeta a las reglas específicas contenidas en el mencionado CDI.

Lo anterior supone que, si el CDI atribuye potestad tributaria a Chile, las actividades u operaciones empresariales, así como el patrimonio de un residente chileno en el Perú, así sea un EP ubicado en el Perú de una empresa chilena, no deberán ser gravadas con el Impuesto a la Renta ni con impuestos al patrimonio, como se desprende de los artículos 7° y 22° del mismo CDI, pues en ese caso, es el país de la residencia (Chile) el que tiene atribución para hacerlo.

Respecto de la calificación del ITF como un impuesto al patrimonio, debemos señalar que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC, respecto de una acción de inconstitucionalidad promovida contra el ITF, al analizar el citado impuesto y el derecho a la propiedad, ha establecido en los fundamentos 28 y 29 que el ITF es un impuesto patrimonial, es decir, un impuesto sobre el patrimonio.

En efecto, textualmente el fundamento 29 señala lo siguiente:

29. Por consiguiente, lo relevante, en este caso, desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado ..., sino determinar si, no obstante incidir sobre la propiedad, tal afectación es ilegítima por vulnerar

el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74° de la Constitución. (El resaltado es nuestro)

Sobre el particular, desde un punto de vista financiero, podemos decir que “el dinero que posee una compañía ya sea en efectivo o en cuentas bancarias, es un activo ya que se trata de un recurso que controla como resultado de sucesos pasados, del que espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”¹⁰. De otro lado, el diccionario para contadores Kohler¹¹ define al patrimonio como cualquier derecho o crédito sobre un activo o pasivo, de tal manera que un activo y/o un pasivo son parte del patrimonio de una compañía. Esto es así, al punto que para la doctrina contable¹² el término “patrimonio neto” corresponde a la diferencia aritmética entre los activos y pasivos de una entidad, ya que estos componentes de los estados financieros constituyen el patrimonio de una entidad. En tal sentido el dinero que posee una compañía es parte de su patrimonio, y al recaer el ITF sobre el monto depositado o retirado de una cuenta bancaria o similar, tenemos, sin duda, que el referido impuesto califica como un tributo al patrimonio.

En ese orden de ideas, dado que el ITF es un impuesto al patrimonio por su propia naturaleza tal como lo reconoce el propio Tribunal Constitucional y, consecuentemente, está comprendido dentro del CDI, debemos analizar cuál de los supuestos del artículo 22 de dicho CDI le es aplicable a nuestra empresa. El artículo 22° dispone textualmente lo siguiente:

Artículo 22

PATRIMONIO

1. *El patrimonio constituido por bienes inmuebles, que posea un residente de un Estado Contratante, y que esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

2. *El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles*

¹⁰ Inciso a) del párrafo 49 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros.

¹¹ Kohler, Eric L “Diccionario para Contadores”, Unión Tipográfica Editorial México – 1979.

¹² Inciso c) del párrafo 49 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros.

que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. *El patrimonio constituido por naves o aeronaves explotadas en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales naves o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del cual la empresa que explota esas naves o aeronaves es residente.*

4. *Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.”*

Desde ya descartamos el numeral 1 por tratarse de inmuebles. Nos queda estudiar si es que aplican los numerales 2 y 3 y, en su defecto, si aplica el numeral 4.

El numeral 2 se refiere a los bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente. Como consecuencia de ello, tenemos que establecer si es que el dinero depositado o retirado en una cuenta bancaria (objeto de afectación al ITF) califica como un bien mueble. En el CDI no existe una definición acordada para tal término. En esa línea, el numeral 2 del artículo 3° del CDI señala que “Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado”.

Se puede notar que el CDI, ante la ausencia de definición y siempre que no fluya otra interpretación, dispone la preeminencia de la legislación tributaria vigente respecto de los tributos objeto del convenio, y en su defecto, de cualquier otra legislación tributaria. En ese sentido, el párrafo 13.1 de los Comentarios al artículo 3° del MCOUDE señala que “(...) el significado de los términos o expresiones no definidos en el Convenio podrá determinarse por referencia a las disposiciones aplicables del derecho interno de un Estado contratante, se trate o no de legislación tributaria. Sin

embargo, cuando un término o expresión se defina de forma diferente por las distintas ramas jurídicas de un Estado contratante, el sentido que le atribuye la legislación relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio prevalecerá sobre cualesquiera otros, incluyendo los que resulten de otras leyes fiscales.”¹³

Así las cosas, sobre la determinación del dinero como un bien mueble, tenemos que ni el TUO de la Ley de Bancarización y el ITF14, la LIR o el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, que serían los impuestos comprendidos en el ámbito del CDI han definido al dinero como tal. En ese contexto, apelando a la legislación del Impuesto General a las Ventas - IGV, que es la única norma tributaria que tiene una definición sobre bien mueble, tenemos que el numeral 8 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV señala que no se consideran “bienes muebles”, entre otros, la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas. A mayor abundamiento, la Administración Tributaria ha dejado expresa constancia de ello en reiteradas oportunidades, como ha sucedido recientemente en el Informe N° 116-2008-SUNAT/2B0000¹⁵.

En consecuencia, resulta claro que el dinero, que es en buena cuenta una expresión del patrimonio, no es bien mueble, inmueble, nave o aeronave, para efectos del CDI y, por ende, resultaría de aplicación el numeral 4 del artículo 22°, por el cual los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, esto es, en nuestro caso, el dinero de LAN AIRLINES S.A. SUC. PERÚ, residente para los efectos del CDI en Chile, sólo podrá ser gravado con un impuesto al patrimonio en Chile, y no en Perú.

Dicho de otra manera, el ITF peruano, como impuesto al patrimonio, no puede gravar el dinero de nuestra empresa, que es una de las expresiones de nuestro patrimonio, pues la aplicación de ese tipo de gravámenes, en este caso en particular, está reservado al país de la residencia.

¹³ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Óp. Cit. Pág. 79.

¹⁴ Aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF (23.09.2007).

¹⁵ El referido informe señala en el último párrafo del rubro Análisis que *“Ahora bien, teniendo en cuenta que tanto la moneda nacional como la moneda extranjera, así como cualquier documento representativo de éstas, no son considerados por las normas que regulan dicho tributo como bienes muebles, se tiene que la transferencia gratuita o donación de dinero en efectivo, sea en moneda nacional o extranjera, que efectúe el Estado o una entidad privada nacional o internacional a favor de las EPS no se encuentra dentro del campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas y, por lo tanto, no está gravada con el mismo”*. (El resaltado es nuestro)

Por su parte, el numeral 3 establece que el patrimonio constituido por naves o aeronaves explotadas en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales naves o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del cual la empresa que explota esas naves o aeronaves es residente. Esta disposición que es específica al tipo de negocio que desarrollamos expresa que si el bien mueble está afectado a la explotación de la nave o aeronave el gravamen sólo podrá aplicarse en el país de residencia, que, en este caso, es la República de Chile. Hemos dicho que la definición de bien mueble para efectos del CDI no comprende a la moneda o dinero circulante por lo que en principio no le sería aplicable esta exclusión de jurisdicción al país de residencia, ni la atribución de jurisdicción del numeral 2 a la que nos hemos referido en el párrafo anterior. Sin embargo, si es que aceptásemos que la definición de bien mueble para efectos del CDI no es la del IGV sino la del Código Civil y, por lo tanto, que el dinero sí es un bien mueble, tendríamos que concluir que la regla específica del numeral 3 predomina respecto de la del numeral 2 y, por ende, siendo que nuestro circulante sin duda alguna está afectado a la explotación de nuestras aeronaves, sería de aplicación el mencionado numeral 3 por lo que nuestro dinero sólo podría ser afectado con impuestos al patrimonio en la República de Chile.

CAPITULO IV: ARTICULO 8 DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION FIRMADOS POR EL ESTADO PERUANO

4.1. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Chile

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Para los fines de este artículo:

a. el término “beneficios” comprende, en especial:

i. los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional y,

ii. los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.

b. la expresión “explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre” por una empresa, comprende también:

i. el fletamento o arrendamiento de vehículos de transporte terrestre, de aeronaves o de naves, a casco desnudo;

ii. el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado.

c. Siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

El Convenio suscrito en Santiago de Chile el 8 de junio de 2001, aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27905 del 6 de enero de 2003, conforme a comunicación efectuada por el Ministerio de Relaciones exteriores mediante Oficio GAB N° 3-A/228, el convenio entra en vigor el 23 de julio de 2003 para ambos países, empero, conforme al artículo 29° del referido Convenio las disposiciones de carácter tributario comenzaran a aplicarse, tanto en Chile como en Perú, a partir del 1 de enero de 2004.

Dicha norma, concluida su aprobación, forma parte del cuerpo legislativo peruano, por lo que, en base a la potestad tributario del Estado contratante, entiéndase, la República del Perú, esta norma es aplicable en base de los alcances definidos en el mismo, y en caso de conflicto con la norma interna, de acuerdo a nuestro desarrollo del Capítulo I, prevalecerá los términos del CONVENIO.

Los alcances de los tributos comprendidos son determinados por el Artículo 2, que indica:

Artículo 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los **impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción.**

2. Se consideran **impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.**

Bajo este entendimiento, las figuras tributarias de Impuesto a la Renta (en adelante, IR) e Impuesto Patrimonial (en adelante, IP) se encontraría comprendido dentro de los beneficios y precisiones del CONVENIO.

En el tema del IP, en el Peru existe la figura del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) el cual implica gravar el patrimonio monetario de las personas naturales y jurídicas en base a los movimientos monetarios en el sistema financiero, en el Capítulo IV desarrollamos los alcances de dicho impuestos respecto a una sucursal de línea aérea de un país con CDI.

Ahora bien, el Artículo 8 establece la designación del Estado Contratante que tiene la potestad tributaria de gravar las operaciones del transporte aereo internacional

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. *Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

Esta definición nos permite definir que en el caso de los beneficios de transporte aereo internacional solo serán gravados en el país de residencia, dicha definición del Convenio Peru – Chile no es similar al establecido por el MOCDE, pero en su numeral 2 de los Comentarios al Artículo 8 del MOCDE, establecen este texto como alternativo, determinando la intención de los Estados al país de residencia de la empresa que explota las aeronaves.

Por ejemplo, una aerolínea chilena, que presta servicios de trafico aereo internacional de pasajeros y carga, los beneficios de dicha empresa, determinados por el inciso d) del artículo 48 de la LIR (Renta neta 1% de los ingresos brutos, tasa aplicable 30% a la renta neta), en base a la determinación de renta presunta, estarían fuera del campo de aplicación de la potestad tributaria del Estado Peruano, y solo deberían tributar en el país de residencia de la empresa explotadora de las aeronaves: Chile.

Cabe indicar que dicha excepción estipulada por el CONVENIO también ha sido recogida de manera unilateral por algunos Estados, es el caso de Peru en el inciso d) del Artículo 48 establece la exoneración del IR a las líneas aéreas de otros países, siempre y cuando, sus países de residencia otorguen recíprocamente dicho beneficio a las aerolíneas peruanas.

También es importante precisar que la definición del inciso d) del artículo 48 es demasiado restrictiva, respecto a los alcances del CONVENIO firmado por Peru y Chile, tal como desarrollamos en el Capítulo II, los alcances de dicho beneficio son más amplios que el simple transporte aéreo internacional.

El CONVENIO precisa la definición de tráfico internacional y de residente en el Artículo 3 y 4:

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

(.....

g. la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por una nave, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, **salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;**)

Artículo 4

RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de

naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. *Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.*

La definición del Artículo 3 sobre transporte internacional concuerda con las definiciones del Convenio de Montreal suscrito por el Peru y de la autoridad civil del transporte aéreo, donde se entiende el transporte internacional al transporte de un estado a otro, que incluso puede abarcar dentro de su propio destino tramos internos, siempre y cuando, la intencionalidad del pasajero y del transporte contemplo toda la ruta como uno solo. Asimismo el Artículo 4 define el alcance de residencia, en donde se puede determinar que una sucursal de una aerolínea extranjera, que tributa en el Peru solo por renta de fuente peruana(en base del Artículo 48 de la LIR), tiene como residencia para

efectos del CONVENIO el país donde reside su Casa Matriz, es también válido precisar que una EP en la figura de una sucursal no tiene independencia jurídica de su Matriz desde el punto de vista societario, independientemente que tributariamente, se haya determinado su independencia para efectos del IR.

Por último, para efectos de aerolíneas residentes en el Perú, en caso de recibir servicios por parte de residentes de Chile, es importante tomar presente la definición de EP, en especial la definición de prestación de servicios

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

(a) las sedes de dirección;

(b) las sucursales;

(c) las oficinas;

(d) las fábricas;

(e) los talleres;

(f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

(a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis

meses; y,

(b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Esta última definición, permitirá exceptuar de retención a innumerables servicios prestados “beneficios empresariales” por empresas residentes de Chile, en el sentido que solo **el Perú tendrá la potestad tributaria en el caso que el servicio haya sido prestado mediante un EP en territorio peruano y en el caso de servicios este exceda los 183 días.** Cabe indicar que existen servicios que tienen normas específicas, como REGALIAS, INTERESES, DIVIDENDOS y otros, los cuales deberán sujetarse a estas definiciones en concordancia con el artículo 9 de la LIR.

Por ejemplo, los servicios digitales normados por el inciso i del artículo 9 de la LIR:

- i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, **cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país**

Esta hipótesis de incidencia establecida en la LIR establece que generara renta de fuente peruana los servicios digitales prestados por domiciliados o no domiciliados, estableciendo un criterio de conexión distinto al común de la fuente.

Este criterio de conexión para determinar la aplicación de la potestad tributaria debiese ser analizado en base a las definiciones del Artículo 7 “beneficios empresariales” del MOCDE, dado que no existe normatividad específica dentro del CONVENIO para poder realizar una interpretación diferente. El artículo 7 establece dos criterios primarios para la prestación de servicios a) realización de la actividad en el país de la potestad tributaria y b) prestado a través de un EP, en el caso de servicios, solamente será gravado en el país de la prestación del servicio, si este excediese a los 183 días, como se podrá apreciar se establece un criterio de retención en la fuente, con sus peculiaridades.

En ese sentido, si un servicio digital es prestado por una persona no domiciliada residente en Chile, debemos analizar si dicho servicio de procesamiento de información (de acuerdo a lo establecido por el Reglamento) es prestado desde Perú o es realizado desde servidores fuera del territorio nacional y que solo el producto final es utilizado en el Perú, de realizarse solo la utilización del producto final en Perú, dicho servicio prestado por un residente chileno, no generaría una retención en territorio peruano, en base a las definiciones del CONVENIO Perú-Chile.

En conclusión, el CONVENIO Peru-Chile establece que las sucursales de líneas aéreas de Chile no tributarán por el concepto de IR relacionados a la definición del Transporte Internacional en el Perú, si bien, los Comentarios del MOCDE no son vinculantes, sus interpretaciones deben servir para los alcances del mismo. Asimismo, existen otros servicios del transporte aéreo que son beneficiados por el CONVENIO y determinarán que dichas actividades no generen aplicación de retención.

4.2. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Canadá

El CONVENIO firmado por Perú con Canadá en lo referente al transporte aéreo internacional es similar al de Chile, salvo dos precisiones, a) la definición del transporte internacional del Artículo 3 y, b) la precisión del numeral 2 del Artículo 8.

Artículo 3

Definiciones Generales

II. DEFINICIONES

(i) la expresión “tráfico internacional” significa cualquier viaje efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante para transportar pasajeros o bienes, salvo cuando el propósito principal del viaje sea el de transportar pasajeros o bienes entre puntos situados en el otro Estado Contratante;

Esta definición es más precisa y está de acuerdo a la definición del transporte internacional determinada por el Convenio de Montreal, sobre la intencionalidad del transporte es el concepto que debe determinar si estamos frente a un transporte internacional o doméstico.

Artículo 8

Transporte Marítimo y Aéreo

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del artículo 7, los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes de viajes de un buque o aeronave, realizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese otro Estado.

Esta definición del segundo párrafo del artículo 8 se complementa con la definición del artículo 3 sobre la definición del “tráfico internacional”, en el sentido que la intencionalidad del CONVENIO es gravar las operaciones domésticas en base al criterio de fuente, siempre y cuando, dicho transporte haya sido configurado bajo dicha figura. Cabe precisar que en los Comentarios al MOCDE Canadá realiza una reserva sobre este mismo concepto en el párrafo 31, si bien esta referido al transporte de aguas interiores, el concepto es el mismo.

Es importante la precisión del párrafo 2, debido a que independiente de los alcances del artículo 7, que determinan el requisito de tener un EP (en el caso de servicios estos deban exceder los 183 días), se generara la aplicación de retención en el Estado de la Fuente, prescindiendo esos conceptos y solo bastara la realización de dicho transporte domestico para configurar el hecho imponible.

4.3. Modelo Pacto Andino

Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

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

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Por los artículos indicados líneas arriba, podemos inferir que el tratamiento de las rentas de una sucursal de aerolínea extranjera de los países que conforman la CAN: Ecuador, Colombia, Bolivia y Peru, solo tributarían en el país donde se encuentren

domiciliadas, y esta definición está establecida en el inciso d) del artículo 2 del CONVENIO “ ... Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución”, en todo caso dado que una sucursal no tiene personalidad independiente de su Casa Matriz, el domiciliado de estas estaría determinado por el de su Casa Matriz, en este sentido el Informe N° 278-2001-SUNAT/K00000 del 2001, establece que dichas rentas tributarán en el país donde está domiciliada la Casa Matriz y las rentas del transporte aéreo internacional regular o no regular se encontrarán inafectas para efectos del Estado Peruano.

Cabe indicar como lo precisa el artículo 3, el sentido del CONVENIO es prevalecer el criterio de la fuente como premisa para la generación de retención en el Estado donde se realiza dichos servicios.

Punto aparte, merece un análisis el desarrollo del artículo 8, dado si bien el alcance del convenio es la aplicación del criterio de fuente, este es una de las pocas excepciones de dicho alcance, el mismo que es reconocido por la SUNAT en el Informe de referencia, en ese sentido deviene preguntarnos cuáles son los beneficios de las empresas de transporte aéreo, que se encuentran dentro del beneficio, se puede denotar que el CONVENIO no realiza la precisión o la delimitación al tema internacional, dado que solo precisa los beneficios de la empresa de transporte.

En base a dicho concepto y haciendo un paralelismo a los Comentarios del MOCDE se podría interpretar que los beneficios del transporte aéreo no solo están referidos al traslado de personas y carga, sino que existen una serie de servicios que pudiesen estar comprendidos dentro dicho alcance. En el Capítulo IV desarrollamos un análisis sobre la posibilidad de aplicar los beneficios del artículo 8 en el arriendo de aeronaves para tráfico doméstico, siempre y cuando, este servicio sea prestado por algún país de la CAN, dado que la norma no restringe el campo de aplicación.

4.4. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con Brasil

En el caso de Brasil, los alcances del CONVENIO son similares a los firmados por Perú bajo el MOCDE, salvo que dicho CONVENIO no toma la definición de EP para el concepto de servicios. En ese sentido las sucursales de líneas aéreas de Brasil no tributarán en el Perú por sus beneficios de transporte internacional y los servicios relacionados. Cabe indicar que tal como desarrollamos en Capítulo IV “Transporte

Aéreo Internacional de Pasajeros y Carga”, este beneficio se encontraba vigente antes de la vigencia del presente Tratado, en base de la inafectación unilateral establecida por ambos países dentro de su norma interna, es preciso indicar, que los servicios establecidos en el Artículo 8 del CDI son mayores a que la norma unilateral.

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Para los fines de este artículo: la expresión “explotación de buque, embarcación, aeronave o vehículos de transporte terrestre” por una empresa comprende también:

i. el fletamento o arrendamiento de buque, embarcación o aeronaves o de naves, a casco desnudo, o de vehículo de transporte terrestre

ii. el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un pool, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional pero solo en la medida en que los beneficios así obtenidos sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta.

4.5. Convenio modelo OCDE para evitar la doble imposición con España (Aun no vigente).

En el caso de España, los alcances del CONVENIO son similares a los firmados por Perú bajo el MOCDE, salvo que dicho CONVENIO toma la definición de EP para el concepto de servicios hasta 9 meses y se establece que los Comentarios del MOCDE son la fuente de interpretación de dicho CONVENIO.

En ese sentido las sucursales de líneas aéreas de España no tributarán en el Perú por sus beneficios de transporte internacional y los servicios relacionados. Cabe indicar que tal como desarrollamos en Capítulo IV “Transporte Aéreo Internacional de Pasajeros y Carga”, este beneficio se encontraba vigente antes de la vigencia del presente Tratado, en base de la inafectación unilateral establecida por ambos países

dentro de su norma interna, es preciso indicar, que los servicios establecidos en el Artículo 8 del CDI son mayores a que la norma unilateral.

Artículo 8

TRANSPORTE TERRESTRE, MARÍTIMO Y AÉREO

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un pool, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.



CONCLUSIONES

Luego de haber realizado el análisis de la aplicación del Artículo 8 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Modelo OCDE y el Modelo Pacto Andino, respecto al transporte aéreo, podemos realizar las siguientes conclusiones:

- Los CDIs Modelo OCDE han sido aprobados por el Congreso de la Republica, y en ese sentido a la luz del CONVENIO de Viena, estos tratados están por encima de la norma interna, en lo que respecta su competencia tributaria.
- Los comentarios al Modelo OCDE, publicados por dicha Institución son fuente de interpretación de los alcances de la normatividad de los Convenios, sujetos a las reservas o limitaciones establecidas por los países, si bien en base a la normatividad peruana no serian jurisprudencia aplicable, si constituyen fuente de interpretación.
- El Artículo 8 establece los servicios que principalmente comprenden el transporte, en ese sentido, respecto al transporte aéreo, se debe incluir no solo el transporte inherente, sino también servicios complementarios y accesorios a dicha operación principal.
- La definición de servicios complementarios y accesorios permite incluir dentro de los beneficios sobre la imposición tributaria en el país de residencia, aun sin números de actividades, que las empresas de aviación han desarrollado en el tiempo para el desarrollo de sus funciones o relacionados a sus actividades.
- En la actualidad, existe poca jurisprudencia local sobre la aplicación del CDIs para el transporte aéreo, en ese sentido, se ha querido realizar un análisis de algunas actividades que pueden tratarse dentro de la normatividad establecida por la norma en mención.

RECOMENDACIONES

- La primacía de un CONVENIO frente a una norma interna debe ser determinada por Jurisprudencia de Observancia Obligatoria con la finalidad que la Administración Tributaria no proceda a acotar a los contribuyentes en base al desconocimiento de esta primacía.
- Nuestra legislación debiese precisar que los Comentarios al Modelo OCDE debiesen ser incluidos dentro de los CONVENIOS con la finalidad de poder ser fuente de interpretación, y en los CONVENIOS ya suscritos gestionar con las representaciones de los países firmantes la inclusión de esta determinación.
- En la actualidad, no existe mucha Jurisprudencia o Comentarios sobre la aplicación del Modelo Pacto Andino, sería de mucha utilidad que el órgano correspondiente de la Comunidad Andina prepare un compendio de interpretaciones del alcance de dicho instrumento tributario con la finalidad de garantizar la Seguridad Jurídica.

BIBLIOGRAFIA

- Convenio para evitar la Doble Imposición Canadá– Peru. Aprobado en el Peru por Resolución Legislativa N° 27904.
- Convenio para evitar la Doble Imposición Chile – Peru. Aprobado en el Peru por Resolución Legislativa N° 27905.
- Convenio para evitar la Doble Imposición Brasil – Peru. Aprobado en el Peru por Resolución Legislativa N° 29233.
- Decisión 578. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063.
- García Novoa, C. (2006). Interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición. En: *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Legis Directores S.A.
- Kohler, E. (1979) Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica. Editorial México.
- Modelo de Convenio Tributario sobre renta y sobre Patrimonio. Versión abreviada. 2010. OCDE.
- Cosin Ochaita, R. (2007) . Fiscalidad de los Precios de Transferencia. CISS. 2007. Grupo Wolters Kluwer.
- Zuzunaga Del Pino, F. *IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la Doble Imposición*. Ponencia General.