

Tratamiento tributario de los beneficios procedentes de los servicios de transporte aéreo y marítimo internacional a la luz de la normativa interna y los acuerdos para evitar la doble imposición suscritos por el Perú

Jorge Dávila Carbajal*

Resumen. - Este artículo aborda el tratamiento de las rentas procedentes de los servicios de transporte aéreo y marítimo internacional, obtenidos por entidades no residentes, para efectos del Impuesto a la Renta. Particularmente, se analiza el concepto de "beneficios" a que se refieren los acuerdos para evitar la doble imposición suscritos por el Perú bajo el modelo de convenio de la OCDE; y la Decisión No.578 (CAN).

Abstract. - This article approaches the treatment of the income derived from the international air and maritime transport services obtained by non-resident entities for Income Tax purposes. In particular, it analyzes the concept of "benefits" referred to in the agreements to avoid the double taxation signed by Peru under the Model Tax Convention (OECD) and Decision No. 578 (Andean Community).

Palabras clave. - Transporte marítimo - Transporte aéreo - Tráfico internacional - Impuesto a la Renta - Beneficios - Doble imposición - OCDE - Comunidad Andina - Perú.

Keywords. - Shipping - Air Transport - International Traffic - Income Tax - Profits - Double Taxation - OECD - Andean Community - Peru.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio del Estudio Olaechea

I. Introducción

El presente artículo versa sobre el transporte aéreo y marítimo entre el Perú y el extranjero, y su tratamiento particular para efectos del Impuesto a la Renta.

Este tema será abordado inicialmente desde una perspectiva local, en la cual se analizará la Ley del Impuesto a la Renta, y su norma reglamentaria; así como los pronunciamientos de la SUNAT y del Tribunal Fiscal más relevantes sobre la materia.

Como parte del primer bloque de análisis, se explorarán los diversos criterios -no siempre coincidentes- adoptados por las entidades resolutoras en materia tributaria, para definir los alcances de la actividad de “transporte aéreo” y “fletamento o transporte marítimo” entre el Perú y el exterior.

Atendiendo a que en la práctica existe una diversidad de cobros exigibles en el contexto de estas actividades -que van más allá del traslado de pasajeros y mercancías propiamente dicho- y que los criterios aplicados al momento de resolver sobre estos conceptos no resultan ser siempre consistentes, se plantea la necesidad de una modificación normativa que precise los criterios a emplear para considerar determinada prestación como incluidas (o no) dentro de las actividades bajo análisis.

En el segundo bloque de análisis, se analizará el tratamiento tributario específico otorgado a los beneficios obtenidos por las empresas de transporte a que se refiere el artículo 8 de la Decisión No.578, norma comunitaria andina (aplicable a sujetos domiciliados en Perú, Colombia, Ecuador y Bolivia) para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre la renta.

Dicho análisis resulta relevante, toda vez que la norma comunitaria no establece una definición sobre el concepto de “beneficio” en el contexto citado, lo cual se dilucidará sobre la base de lo resuelto por el Tribunal Fiscal y el Tribunal Justicia de la Comunidad Andina.

Por último, el tercer bloque, será fundamentalmente una aproximación a los artículos sobre transporte marítimo y aéreo, previstos en los convenios para evitar la doble imposición (CDI's) vigentes, suscritos por nuestro país con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza, Portugal y Japón. Al respecto, se efectuará una reflexión inicial sobre el concepto de “transporte marítimo y aéreo” para propósitos de estos CDI's, así como de las diferencias existentes en torno a la regulación aplicable a los beneficios procedentes de la explotación de naves y aeronaves en tráfico internacional.

Espero, con el presente artículo, aportar en la discusión de un asunto sobre el cual aún existe mucho más por analizar y escribir.

II. Análisis

i. Una lectura crítica inicial de nuestra normativa interna

A. Rentas por servicios de transporte aéreo y marítimo entre el Perú y el extranjero

Según lo establecido en el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante, la LIR), se presume de pleno derecho; esto es, sin admitir prueba en contrario, que las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero (entre estas, los servicios de transporte marítimo y aéreo entre el Perú y el extranjero), son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48.

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

Ahora bien, tratándose de servicios de transporte entre el Perú y el extranjero, el inciso d) del precitado artículo 48 de la LIR, señala que los contribuyentes no domiciliados en el país; así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales al 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo; salvo en 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 países¹.

En este extremo, resulta preciso hacer referencia a los alcances del concepto de “transporte entre la República y el extranjero”, y en particular de la extensión del concepto de ingresos obtenidos por la actividad de “transporte aéreo” y de “fletamento o transporte marítimo” a que se refiere la norma, toda vez que serán exclusivamente las rentas provenientes de dichas actividades, y no otro tipo de rentas obtenidas por las mismas entidades, las que serán objeto del tratamiento particular antes indicado.

¹ Sobre la exoneración por reciprocidad ampliaré en el punto 1.2. del presente artículo.

En otras palabras, la definición de estos conceptos resulta de suma importancia a fin de determinar si son aplicables las presunciones de renta neta de fuente peruana antes expuestas o el tratamiento exoneratorio recíproco del Impuesto a la Renta; o si más bien, corresponde un análisis de la tributación de estas “otras rentas” (distintas a las provenientes de la actividad de transporte aéreo o transporte marítimo) fuera del alcance del precitado inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Una primera forma de abordar este análisis sería comprendiendo que todas las rentas obtenidas por empresas no domiciliadas o sus sucursales peruanas, que prestan servicios de transporte marítimo o aéreo entre la República y el extranjero; constituyen rentas generadas por la actividad de transporte marítimo o aéreo internacional a la que se refiere el mencionado artículo 48.

De esta manera, independientemente de la naturaleza de las rentas generadas por dichas entidades, las mismas calificarían como obtenidas por la realización de actividades de transporte marítimo o aéreo internacional (o asociadas a dichas actividades de forma directa o indirecta), atendiendo fundamentalmente al giro de negocio de la entidad.

Otra forma distinta de abordar este análisis sería considerando que no todas las rentas obtenidas por empresas no domiciliadas o sus sucursales peruanas, que prestan servicios de transporte marítimo o aéreo entre la República y el extranjero, califican como rentas generadas por la realización de actividades de transporte marítimo o aéreo internacional indicadas en el artículo 48 bajo análisis. En cuyo caso, correspondería diferenciar las rentas obtenidas por dichas entidades, a fin de aplicar el tratamiento tributario correspondiente a cada una de ellas, según su naturaleza.

En mi opinión, el artículo 48 de la LIR exige efectuar la diferenciación de rentas por naturaleza a que se refiere el párrafo anterior, toda vez que no establece un tratamiento tributario de tipo subjetivo y amplio; esto es, por cualquier renta que pudiera obtener una empresa no domiciliada de transporte marítimo o aéreo, o su sucursal peruana; sino exclusivamente respecto de aquellas rentas obtenidas por la prestación de servicios de transporte marítimo o aéreo entre el Perú y el extranjero².

A mayor abundamiento, nótese que, en el contexto de la prestación de servicios de transporte entre el Perú y el extranjero, podrían incluso existir rentas por otros conceptos relacionados con dicha actividad, pero de carácter

² En ese sentido, el inciso e) del artículo 27 del Reglamento de la LIR indica que las presunciones establecidas en el artículo 48 de la Ley, serán de aplicación a las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras, sólo respecto de las rentas de carácter internacional que se realicen parte en el país y parte en el extranjero. Dicho régimen no podrá extenderse a otras rentas que generen las sucursales, agencias o establecimientos permanentes.

autónomo (independiente) respecto de tales servicios; los cuales deben tener un tratamiento tributario fuera de los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Ahora bien, retornando al análisis de los conceptos a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la LIR, tenemos que según el numeral 1 del artículo 78 la Ley 27261, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, 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, salvo las condiciones particulares del transporte aéreo especial y el trabajo aéreo. Por su parte, el artículo 81 de la misma norma define al servicio de transporte aéreo internacional como aquel realizado entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero o entre 2 (dos) puntos del territorio peruano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero.

De forma similar, la Dirección General de Aeronáutica Civil del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, en las Regulaciones Aeronáuticas del Perú (RAP 1) Revisión 16 del 10 de marzo de 2018, aprobadas mediante Resolución Directoral 222-2018-MTC/12, define al transporte aéreo como el transporte de personas o cosas de un lugar de origen hacia otro de destino distinto, con fines de lucro y efectuado por medio de aeronaves; y en particular como “transporte aéreo internacional”, al transporte aéreo que se realiza entre nuestro país y otros países del mundo.

En la misma línea, el Convenio de Montreal para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional, ratificado mediante Decreto Supremo 026-2002-RE, y vigente en Perú desde el 4 de noviembre de 2003, establece que para los fines de tal acuerdo, 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 o 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 referido convenio³.

Por otra parte, sobre el concepto de “transporte marítimo internacional”, el Decreto Supremo 014-2011-MTC, Reglamento de la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional, establece en su artículo 6 que el

³ Agrega el convenio que el transporte que deban efectuar varios transportistas sucesivamente constituirá, para los fines del mismo acuerdo, 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 internacional por el hecho de que un solo contrato o una serie de contratos deban ejecutarse íntegramente en el territorio del mismo Estado.

transporte acuático o actividad naviera comprende el transporte de pasajeros o mercancías por mar, de un punto geográfico a otro, a bordo de un buque, y que dependiendo de su ámbito de aplicación se clasifica entre otros en nacional o internacional.

A su vez, conceptualiza el transporte acuático comercial de pasajeros y carga, en tráfico nacional (o cabotaje) como aquel que se realiza entre puertos peruanos cuya prestación está sujeta a ciertas condiciones.

Aun cuando la precitada norma no define en estricto los alcances del concepto de “transporte marítimo internacional”, resulta posible concluir que dicha actividad comprende el transporte marítimo de pasajeros o mercancías entre un puerto ubicado en nuestro país y otro ubicado en el extranjero.

Sin perjuicio de lo expuesto, la SUNAT mediante su Informe 025-2012-SUNAT/4B0000⁴, indica que el contrato de transporte de carga no se circunscribe al traslado de los bienes materia del contrato entre dos puntos⁵, sino que también comprende la realización de actividades adicionales que ejecuta el transportista y que **están orientadas a posibilitar dicho transporte**.

Siendo esto así, la SUNAT concluye que en la medida que estas actividades adicionales se encuentren **directamente vinculadas** a los servicios de transporte entre la República y el extranjero, deben entenderse incluidas bajo el alcance del precitado inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Agrega la SUNAT, sobre la base del Informe 160-2011-MTC/12.08, emitido por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, que existen ciertos cargos adicionales al flete que se encuentran dentro de las condiciones o características bajo las que el transportador va a prestar el servicio de transporte al usuario que adquiere un billete de pasaje aéreo a una determinada tarifa.

En ese sentido, indica que el servicio de transporte aéreo no es sólo el vuelo de un origen hacia un destino, sino que incluye también la fecha, hora, itinerario, así como los servicios prestados a bordo. Así, considera que el monto de la tarifa determina las facilidades que puede disponer el usuario para la realización de su viaje, por ejemplo, la posibilidad de cambiar fechas de vuelo sujeta a un cargo adicional, o devolución del monto pagado bajo una penalidad, entre otros.

⁴ Referido al transporte aéreo de carga, pero igualmente aplicable en conceptos generales para el caso del transporte marítimo.

⁵ Podría entenderse aplicable la misma conclusión respecto al transporte de pasajeros.

Considerando lo anterior, el análisis de la SUNAT sobre la aplicación del inciso d) del artículo 48 de la LIR respecto de ciertos cargos adicionales, se resume en el siguiente cuadro:

Cargo adicional	Alcance del concepto	¿Se incluye bajo el alcance del inciso d) del artículo 48 de la LIR?	Fundamento
1. Cargo por cambio de fecha del vuelo, y cargo adicional a fin de efectivizar dicho cambio.	Otorga al pasajero la posibilidad de cambiar o reprogramar el momento de la prestación del servicio de transporte aéreo; y permite efectivamente cambiar o reprogramar el momento en que se prestará el servicio, respectivamente.	SI	Son conceptos <u>directamente vinculados</u> con el servicio de transporte aéreo, toda vez que <u>la prestación del servicio se lleva a cabo</u> , sólo que en <u>fecha diferente</u> .
2. Cargo por cambio de itinerario, y cargo adicional a fin de efectivizar dicho cambio.	Otorga la posibilidad de modificar la ruta que se sigue para llegar a un destino; y permite que efectivamente se realice la modificación de la ruta de destino, respectivamente.	SI	Son conceptos <u>directamente vinculados</u> con el servicio de transporte aéreo, toda vez que <u>la prestación del servicio se lleva a cabo</u> , aunque a través de una <u>ruta diferente</u> .
3. Cargo por cambio de clase de vuelo, y cargo adicional a fin de efectivizar dicho cambio.	Otorga la posibilidad de modificar la forma en que se prestará el servicio ⁶ ; y permite que efectivamente se realice dicho cambio, respectivamente.	SI	Son conceptos <u>directamente vinculados</u> con el servicio de transporte aéreo, toda vez que están referidos a la <u>forma</u> en que se presta el servicio
4. Cargo por reembolso de pasajes, y cargo adicional a fin de efectivizar el	Otorga al pasajero posibilidad de solicitar la devolución (total o parcial, según se pacte) del monto pagado en caso que decida no viajar; y permite efectivizar la realización de dicho cambio, respectivamente.	NO	<u>No se encuentran directamente vinculados</u> con el servicio de transporte aéreo, toda vez que <u>la prestación del servicio no se lleva a cabo</u> .

⁶ Por ejemplo: primera clase, clase negocios o clase turista, dependiendo del tipo de facilidades que se otorga a los pasajeros a bordo.

reembolso del boleto aéreo.			
5. Cargo por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes.	Permite al cliente pagar en el país, un pasaje aéreo que será emitido en el exterior.	SI	Es un concepto <u>directamente vinculado</u> a la prestación del servicio de transporte aéreo, toda vez que se trata de una modalidad de venta por la cual el boleto se emite y el servicio aéreo se inicia en un lugar diferente al de pago del pasaje.
6. <i>Handling</i> o Trámite Documentario	Es el cobro que se realiza para cubrir los gastos administrativos del aviso de llegada, revisión y endose de las guías aéreas para su entrega al usuario o su representante, así como por cobrar el flete en los casos de embarques que lleguen al cobro ('collect'), en el caso de importación.	SI	Constituye una <u>actividad necesaria</u> para el traslado de la carga y forma parte integrante del contrato de transporte de carga ⁷

(Fuente: Elaboración propia)

Ahora bien, el Tribunal Fiscal mediante Resolución 04461-9-2011, analizó conceptos similares a los indicados en los puntos 1, 4, 5 y 6. Sin embargo, consideró que los cargos por cambio de fecha deben ser incluidos dentro del inciso d) del artículo 48 de la LIR, pero atendiendo al hecho que dichos pagos constituyen montos necesarios para que el servicio de transporte pueda prestarse, formando parte de la tarifa del servicio de transporte.

Sobre los cargos por reembolso de pasajes (concepto que la SUNAT no considera incluido dentro de los alcances del artículo 48 bajo estudio), el Tribunal Fiscal indicó que los mismos se originan en actividades de transporte y que dicho cobro forma parte de las condiciones del servicio de transporte aéreo pactadas al adquirir el pasaje, motivo por el cual debía incluirse bajo los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Por su parte, el Tribunal Fiscal consideró aplicable el tratamiento de rentas por actividades de transporte aéreo entre el Perú y el extranjero, respecto de

⁷ De esta manera la SUNAT deja sin efecto un pronunciamiento anterior, adoptado mediante Carta No. 183-2006-SUNAT/200000, en virtud del cual excluyó al "*Handling*" de los alcances del citado inciso d) del artículo 48 de la LIR, "a pesar de que pueda tratarse de servicios complementarios necesarios, para llevar a cabo el servicio de transporte aéreo de carga internacional, más aún cuando los mismos se realizan íntegramente en el territorio nacional".

los cargos por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes, argumentando que dicho pago está relacionado con la adquisición de un pasaje, constituyendo así una modalidad de venta (de forma similar al criterio adoptado por la SUNAT en el informe citado anteriormente) y forma parte del desarrollo de las actividades de transporte aéreo internacional, por lo que no se trata de un servicio independiente de la actividad.

En adición, sobre los cargos por concepto de “*handling*”, el Tribunal Fiscal concluyó que el servicio de transporte aéreo internacional además del traslado físico de la carga, comprende los **actos necesarios para la realización de dicho traslado**, desde la recepción de la carga por el transportista en el terminal de carga de origen hasta su entrega al destinatario en el terminal de carga de destino, los que de forma conjunta constituyen una unidad, incluyendo al “*handling*”, acto **necesario e indispensable** para que la carga pueda ser entregada al destinatario en el terminal de carga de destino.

En ese sentido, determinó que toda vez que el monto **se origina en el desarrollo de actividades de transporte internacional**, resulta de aplicación la presunción prevista en el inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Por otro lado, en la Resolución 09611-8-2012, el Tribunal Fiscal se pronunció sobre cobros por cambio ruta o itinerario y cambio de ticket.

Sobre el primer concepto (cambio de ruta o itinerario), el Tribunal Fiscal indicó que un factor determinante en la fijación de las tarifas del transporte aéreo es la posibilidad que se tiene para modificar la fecha de viaje o la ruta o itinerario, siendo que, a mayor flexibilidad en el cambio de tales condiciones, mayor es la tarifa por el servicio y por el contrario, a menor flexibilidad en éstas, menor es la tarifa por el servicio.

En ese sentido, señaló que existe un rango de tarifas de pasajes aéreos que varía en función al mayor o menor derecho para efectuar variaciones en las condiciones inicialmente acordadas, como es el caso de la posibilidad de modificar la fecha o la ruta o itinerario de vuelo, que supone modificar la tarifa inicialmente acordada.

Teniendo en consideración lo anterior, el Tribunal Fiscal concluyó que los importes cobrados por la sucursal peruana de la aerolínea no domiciliada, por concepto de cambio de fecha o de ruta o itinerario, **retribuyen el servicio de transporte aéreo internacional** de acuerdo con las condiciones pactadas, motivo por el cual dicho concepto debía entenderse comprendido bajo los alcances del precitado artículo 48.

Ahora bien, sobre el cobro por re-emisión de pasaje, el mencionado Tribunal concluyó que dicho concepto también **está relacionado** con el desarrollo de

las actividades de transporte aéreo internacional, por lo que **no se trata de un servicio independiente de tal actividad.**

Es preciso mencionar que mediante la Resolución No. 9611-8-2012, el Tribunal Fiscal se pronunció también sobre los cargos por reembolso de pasaje, manteniendo el mismo sustento de la Resolución 04461-9-2011, incluyendo dicho concepto dentro de los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Resulta importante mencionar que la Resolución 9611-8-2012, fue objeto de impugnación en vía judicial por la SUNAT, en el extremo referido a los cargos por reembolso. Como resultado de dicho proceso, se emitió la sentencia en Casación 9339-2015-LIMA, en virtud de la cual la Sala de Derecho Constitucional y Social permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró infundada la demanda presentada por la SUNAT.

Al respecto, la SUNAT expuso entre otros argumentos, los siguientes: (i) resulta incorrecto señalar que los ingresos por concepto de “reembolso de pasajes” constituyen parte del servicio de transporte aéreo internacional, bajo el entendido que todas las contraprestaciones pactadas dentro del contrato de transporte aéreo internacional o que incluye el pasaje, a las que queda obligada la contribuyente, forman parte del servicio de transporte aéreo internacional; y (ii) los ingresos que percibe la contribuyente no provienen de actividades relacionadas al transporte aéreo, por rentas de carácter internacional que se realicen parte en el país y parte en el extranjero, ya que la contraprestación que realiza para reembolsar el pasaje, se efectúa íntegramente dentro del país.

Por su parte, el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, respondió indicando que, el monto cobrado por reembolso de un pasaje se origina en un derecho establecido en el contrato y contemplado en la tarifa que permite al usuario, en caso le sea necesario, solicitar el reembolso de su pasaje, por lo que dicho cobro forma parte de las condiciones del servicio de transporte aéreo pactadas al adquirir el pasaje.

Por otro lado, la contribuyente alegó que el pago por reembolso tiene naturaleza restitutiva en el sentido que tiene como finalidad compensar a la empresa por haber cumplido con parte de prestación de transporte aéreo (reserva de vuelo originalmente pactado); en consecuencia, la aplicación de dichos recargos busca justamente retribuir los costos que irroga a la empresa al procesar los cambios de las condiciones inicialmente pactadas.

Finalmente, la Sala resolutoria concluyó en el sentido que dicho cargo no representa un ingreso adicional o ingreso por indemnización a la empresa aérea; toda vez que, tienen una **relación directa** con el servicio de transporte aéreo originados de la suscripción de un contrato de transporte aéreo internacional; haciendo suyos los argumentos del Tribunal Fiscal en el

sentido que el importe cobrado por el reembolso de pasajes anulados se **originan** en las actividades de transporte aéreo entre la República y el extranjero y no constituyen un **ingreso independiente** a dichas actividades comerciales.

De lo antes expuesto, resulta posible evidenciar que no existe un criterio legal-tributario uniforme y claro sobre las condiciones que debe reunir un concepto, cargo o cobro -adicional al pago del flete marítimo o aéreo internacional- para ser considerado como parte del mismo, y en consecuencia, bajo los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

En efecto, la SUNAT, para determinar si un concepto se encuentra bajo los alcances del artículo señalado en el párrafo anterior, utiliza en algunos casos el criterio de “vinculación directa”, condicionando su tratamiento como parte de la actividad de transporte aéreo entre la República y el extranjero, al hecho que efectivamente dicha actividad sea llevada a cabo⁸.

Asimismo, como se evidencia de la tabla precedente⁹, la SUNAT prescinde en algunos casos del criterio de “vinculación directa”, para aplicar más bien un criterio de “necesidad”, de forma tal que, en la medida que se trate de una actividad necesaria para el traslado y forme parte integrante del contrato de transporte de carga, la renta obtenida será tratada bajo los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

En este extremo, es preciso considerar que lo “vinculado”¹⁰ no siempre calificará como “necesario”¹¹, motivo por el cual -en estricto- hablamos de criterios distintos. En adición a ello, tampoco resulta claro qué debe entenderse para la SUNAT como vinculación “directa” para estos propósitos (y de existir lo anterior, qué conceptos calificarían como vinculados de forma “indirecta”).

Por otro lado, dependiendo del concepto que se encuentre bajo escrutinio, el Tribunal Fiscal emplea también el criterio de “necesidad” en línea con lo antes expuesto. Sin embargo, en otros casos, utiliza el criterio de “origen”, de manera tal que, si el cobro se origina en el desarrollo de la actividad de transporte internacional y forma parte de las condiciones del servicio pactadas, se entenderá incluido dentro de los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR. Para otros conceptos, el mismo tribunal aplica un criterio de “relación”, de manera tal que dependiendo de la naturaleza del

⁸ Este fundamento le sirvió por ejemplo para excluir la renta obtenida por concepto de “reembolso de pasajes” de los alcances del inciso d) del artículo 48 de la LIR.

⁹ Tabla referida a los criterios adoptados en el Informe No. 025-2012-SUNAT/4B0000.

¹⁰ Según el diccionario de la Real Academia, se entiende por “vinculación” a la acción o efecto de vincular. Por su parte, en una de sus acepciones, “vincular” se define como lo perteneciente o relativo al vínculo; mientras que la palabra “vínculo” se define como la unión o atadura de una persona o cosa con otra.

¹¹ Siguiendo la definición de la Real Academia, en una de sus acepciones, la palabra “necesario” significa aquello que hace falta indispensablemente para algo.

concepto y en la medida que forme parte del desarrollo de la actividad, concluye si está o no frente a un servicio independiente a la actividad.

Siendo el caso que: (1) en la práctica existe una diversidad de prestaciones que pueden verificarse en el contexto de la actividad de transporte marítimo y aéreo entre el Perú y el extranjero; y (2) no existe uniformidad de criterios para determinar cuándo estamos frente a una prestación que deba incluirse bajo los alcances de dicha actividad; resulta necesaria la incorporación en nuestras normas tributarias de una definición que delimite el alcance de los servicios bajo estudio; así como de los criterios generales -de necesario cumplimiento- para entender incluida determinada prestación dentro de dicho concepto.

Exclusivamente, a modo de referencia para el planteamiento de una posible alternativa de regulación interna, conviene indicar que la OCDE, en las diversas versiones de sus comentarios al artículo 8 de su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital, referido a la imposición de los beneficios procedentes de la navegación marítima y aérea (sobre el cual volveré en el punto 3 del presente trabajo), ha venido adoptando regularmente una clasificación que podría sintetizarse de la siguiente manera¹²:

- Ingresos obtenidos directamente del transporte marítimo y aéreo internacional de pasajeros o mercancías.
- Ingresos por actividades directamente relacionadas a los servicios de transporte marítimo y aéreo internacional; entendidas como aquellas necesarias para permitir, facilitar y apoyar dichos servicios. Y,
- Ingresos por actividades no relacionadas a los servicios de transporte marítimo y aéreo internacional; entendidas como aquellas no necesarias para la prestación de dichos servicios, las cuales sólo se entenderán incluidas como parte de dichos servicios en la medida que sean secundarias¹³.

Independientemente del diseño que se adopte, la incorporación de una definición en nuestras normas tributarias contribuirá a generar certeza y seguridad jurídica en el tratamiento de las rentas obtenidas por los servicios de transporte aéreo y marítimo entre el Perú y el extranjero.

¹² En estricto, los precitados comentarios hacen referencia al término “beneficios”; sin embargo, para los efectos de la materia tratada en este punto, emplearé el término “ingresos”.

¹³ Esto, se explica en la contribución poco significativa de dichas actividades (secundarias) y su estrecha relación con la prestación de los servicios bajo estudio; situación que amerita que no se les dé un tratamiento como actividades diferenciadas con relación a los servicios de transporte marítimo y aéreo internacional.

B. Exoneración por reciprocidad

Como se indicó en el punto anterior, los servicios de transporte aéreo y marítimo entre el Perú y el extranjero, prestados por entidades no domiciliadas y sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, salvo en 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.

Al respecto, el inciso d) del artículo 48 de la LIR, indica que 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.

Sobre el particular, el numeral 2 del inciso b) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 122-94-EF (en adelante, el Reglamento de la LIR), establece que a fin de gozar de la exoneración, las empresas no domiciliadas deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, o cualquier otra documentación que acredite de manera fehaciente que su legislación otorga la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas peruanas que operen en dichos países.

Se indica al respecto que la SUNAT evaluará la información presentada, quedando facultada a requerir cualquier información adicional que considere pertinente; y que la exoneración estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas. De producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria, así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

Sobre los alcances de la precitada exoneración, la SUNAT en su Informe 199-2008-SUNAT/2B0000 (aplicable tanto a los casos de servicio de transporte aéreo y marítimo internacional entre el Perú y el exterior), refiere que la presentación de la documentación mencionada en el numeral 2) del inciso b) del artículo 27 del Reglamento de la LIR, es un mecanismo mediante el cual se acredita o comprueba el cumplimiento del trato exoneratorio recíproco a las líneas peruanas en el país extranjero.

En ese sentido concluye que, si bien dicha documentación debe ser presentada a efecto que las empresas no domiciliadas gocen de la exoneración del Impuesto a la Renta, la exoneración no rige a partir de su presentación a la SUNAT, sino que sus efectos se retrotraen al período tributario en que dichas empresas generaron las rentas por las actividades antes mencionadas, siempre que se pruebe que en dicho período era aplicable similar beneficio a las líneas peruanas.

El mismo criterio ha sido acogido por el Tribunal Fiscal en su Resolución No.3565-8-2016 donde se pronuncia sobre el momento desde el cual es aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta a favor de las empresas no domiciliadas de transporte aéreo internacional.

Cabe agregar que el precitado Informe 199-2008-SUNAT/2B0000, adopta otro importante criterio relacionado con el tipo de reciprocidad a que se refiere la LIR y su norma reglamentaria.

A consideración de la SUNAT, la cual comparto, se entiende que la reciprocidad que debe acreditarse es de tipo formal, toda vez que se sustenta con la constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde las empresas no domiciliadas de transporte aéreo o marítimo tienen su sede o mediante cualquier otra documentación que demuestre fehacientemente que la legislación de dicho país otorga la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas aéreas o marítimas peruanas que operen en el mismo.

Dicho en otras palabras, para la SUNAT, la reciprocidad a la que se refiere la norma no es una reciprocidad real; esto es, aquella por la cual deba exigirse que las líneas aéreas o marítimas nacionales efectivamente operen y gocen de la exoneración del Impuesto a la Renta en los otros países de los cuales provienen las empresas no domiciliadas que pretenden gozar del beneficio dispuesto en la norma peruana; sino que se trata de una reciprocidad potencial.

Siendo esto así, aplicará la exoneración por reciprocidad, aun cuando no existan líneas peruanas que operen efectivamente en los países donde las empresas aéreas o marítimas que reclamen el beneficio tengan su sede.

Debe tenerse en cuenta que si la legislación del otro país (país sede) exigiera el cumplimiento de requisitos a las empresas navieras o marítimas peruanas para el otorgamiento de la exoneración, la empresa no domiciliada de transporte aéreo o marítimo internacional, deberá cumplir en nuestro país los mismos requisitos que la legislación de su país sede exija a las empresas peruanas para gozar de la exoneración del IR, aun cuando tales requisitos no sean exigibles en virtud de nuestra normativa interna. Este criterio ha sido establecido por la SUNAT mediante Informe 023-2011-SUNAT/2B0000.

Por otro lado, si las empresas aéreas extranjeras, en virtud de un Tratado Internacional suscrito por el Perú con el país sede de las primeras, gozaran de la exoneración del Impuesto a la Renta en el Perú, no procederá exigir la presentación de la constancia a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Según el archivo nacional de tratados del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, el Perú suscribió un acuerdo -vigente desde el 5 de marzo de 1996- con el gobierno de la República de Panamá sobre exoneración de pago del Impuesto a la Renta por la explotación de aeronaves de ambos países, en base al principio de reciprocidad.

De acuerdo con los términos de dicho tratado, la exoneración otorgada por el Estado peruano aplica respecto a los ingresos derivados de la explotación de aeronaves registradas en Panamá y las ventas de personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la República de Panamá derivadas de la explotación de aeronaves.

En adición, según la misma fuente, nuestro país suscribió un acuerdo -vigente desde el 15 de diciembre de 1988- con los Estados Unidos de América sobre la exoneración recíproca del pago de impuestos a la renta por fletes de transporte marítimo internacional.

Dicho acuerdo señala que la exoneración otorgada por el Estado peruano aplica, entre otros, a corporaciones organizadas en los Estados Unidos sobre todos los ingresos provenientes de operaciones internacionales de barcos, incluyendo ingresos obtenidos por el alquiler de barcos a tiempo completo o por viaje y renta obtenida del alquiler de contenedores y equipo accesorio que eventualmente acompañe al contrato de transporte marítimo internacional. También incluye ingresos obtenidos del alquiler de barcos fletados, utilizados bajo contrato de transporte internacional por compañías dedicadas a la operación de barcos en el transporte internacional.

Siendo esto así, a fin de que las líneas de transporte aéreo constituidas en Panamá y las líneas de transporte marítimo organizadas en los Estados Unidos de América, acrediten en nuestro país la exoneración por reciprocidad del Impuesto a la Renta, por los servicios de transporte que presten entre el Perú y el exterior, no resultará exigible la constancia a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la LIR, siendo los tratados internacionales antes mencionados el sustento de la exoneración aplicable.

Por último, debe indicarse que nuestro país suscribió un acuerdo por intercambio de notas con el gobierno de la República Argentina -vigente desde el 26 de octubre de 1948- para evitar la doble imposición de las rentas provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea, en virtud del cual, el Gobierno del Perú se compromete a eximir del Impuesto a la Renta y de todo otro impuesto sobre los beneficios, a los ingresos provenientes del

ejercicio de la navegación marítima y aérea entre Perú y cualquier otro país, obtenidos por empresas constituidas en la República Argentina.

ii. La Decisión No. 578

La Decisión No.578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en el marco de la Comunidad Andina, aplicable a personas domiciliadas en Ecuador, Perú, Colombia y Bolivia, establece en su artículo 3 (“Jurisdicción Tributaria”) que 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 productora¹⁴, salvo los casos de excepción previstos en la misma norma comunitaria. 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.

Como refieren Gómez Apac y Rodríguez Noblejas¹⁵, basados en la Interpretación Prejudicial 63-IP-2011, emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCA), el Artículo 3 de la Decisión 578 consagra como principio estructural de aplicación el de la fuente productora, el cual fue un legado de la Decisión 40 y excluye la opción de gravar la renta con base en el principio de residencia o domicilio.

Por su parte, el artículo 6 de la misma norma (denominado “Beneficios de las empresas”), indica que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado. Agrega que, cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de dicha norma comunitaria.

Ahora bien, el artículo 8 de la Decisión No.578, contiene una regla de atribución especial aplicable a los “Beneficios de empresas de transporte”. Sobre el particular, se establece que 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.

¹⁴ Para estos efectos, la expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

¹⁵ GÓMEZ APAC, Hugo R. y RODRIGUEZ NOBLEJAS, Karla Margot. *Nuevos criterios jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (Junio 2016 – Junio 2019). Propiedad intelectual, libre competencia, comercio internacional, derecho tributario, telecomunicaciones, transporte y minería ilegal*. Quito: Editorial San Gregorio S.A. – Universidad San Gregorio de Portoviejo, 2019, p. 431.

Al respecto, Gómez y Rodríguez¹⁶, señalan que, aunque este principio de la fuente productora sea una regla general en el ámbito del derecho comunitario andino, es decir, aunque las rentas se graven en el país donde se produzcan, la parte final del primer párrafo del Artículo 3 de la Decisión 578 establece la posibilidad de encontrar en la misma norma comunitaria excepciones a este principio.

Considerando lo anterior, resulta posible concluir que la regla contenida en el artículo 8 citado en el párrafo precedente, constituye precisamente una excepción al principio de la fuente contenido en el artículo 3 de la norma comunitaria andina.

Ahora bien, la Decisión No.578 no posee una definición del término “Beneficios”, lo que genera en el caso bajo análisis, dos posibles interpretaciones con relación a la aplicación del precitado artículo 8.

La primera interpretación, consistiría en entender que el término “beneficio” incluye cualquier renta obtenida por una empresa de transporte; en cuyo caso, las rentas por arrendamiento de buques o aeronaves por ejemplo, o en general, cualquier otro tipo de renta obtenida por una empresa de transporte -incluso distinta a las resultantes de la actividad de transporte- se encontraría sometida a la aplicación del mencionado artículo 8, correspondiendo tributar por dichas rentas exclusivamente en el país donde la empresa de transporte estuviera domiciliada.

Mientras que la segunda, consistiría en entender que el término “beneficio” incluye exclusivamente a las rentas que obtuviera la empresa de transporte resultantes de la actividad de transporte; en cuyo caso, las rentas por arrendamiento de buques o aeronaves, por ejemplo, o en general cualquier otro tipo de renta (distinta a las resultantes de la actividad de transporte), no se encontrarían sometidas al tratamiento particular del artículo 8; sino a la regla de imputación que corresponda según su naturaleza.

Al respecto, el TJCA, mediante Interpretación Prejudicial recaída sobre el Proceso IP 443-IP-2017, concluyó -a partir de la definición de “beneficio” contenida en el Diccionario de la Real Academia Española- que los dividendos obtenidos por una empresa de transporte terrestre ecuatoriana de su sucursal peruana, se incluyen bajo los alcances del referido artículo 8, toda vez que dicho artículo otorga un tratamiento generalizado para los beneficios (entendidos como la ganancia económica obtenida de un negocio, inversión u otra actividad mercantil), sin efectuar alguna categorización.

Agrega dicho Tribunal que para el caso específico de las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, la obligación tributaria únicamente nace en el país miembro donde las prestadoras del servicio de transporte estén domiciliadas, para lo cual, deben ser consideradas exoneradas en los demás países miembros que pretendan gravar estas actividades, tomando en consideración lo

¹⁶ Ibid., p.432.

establecido en el último párrafo del artículo 3 de la Decisión No.578; esto es, “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”.

En línea similar se pronunció antes el Tribunal Fiscal peruano mediante la Resolución 03256-3-2013 (cabe indicar que dicha resolución fue judicializada por la SUNAT, motivando que la Corte Suprema de Justicia solicite precisamente la Interpretación Prejudicial antes indicada).

Por otro lado, en esta parte resulta preciso hacer referencia al criterio adoptado por el Tribunal Fiscal mediante Resolución 329-3-2013, en virtud del cual concluyó que a la sucursal peruana de una empresa de transporte aéreo constituida y domiciliada en Colombia, sólo estaba sujeta al Impuesto a la Renta del País Miembro en que estuvo domiciliada, y bajo esta premisa en Perú debía ser considerada como exonerada del Impuesto a la Renta, en aplicación del citado artículo 3 de la Decisión No. 578.

En dicha resolución añade el Tribunal Fiscal a título ilustrativo, que la propia Administración en su Informe 278-2001-SUNAT/K0000, considera que las empresas domiciliadas en otro País Miembro de la Comunidad Andina que cuenten con sucursal en Perú y cuya actividad sea la prestación de servicios de transporte aéreo en las modalidades de servicio de transporte aéreo internacional, regular y no regular, están comprendidas dentro de lo dispuesto en el artículo 8 del Anexo I de la Decisión No. 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, respecto del Impuesto a la Renta (cuyo texto es similar al que se encuentra actualmente contenido en el artículo 8 de la Decisión No.578).

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Fiscal mediante su Resolución 3256-3-2013, respecto de una sucursal peruana de una empresa de transporte terrestre domiciliada en Ecuador, indicando que la misma sólo debía estar sujeta al Impuesto a la Renta ecuatoriano y bajo dicha premisa debía ser considerada exonerada en Perú.

En dicha resolución, se indicó además que si bien es cierto que, conforme al artículo 11 de la norma comunitaria andina, los dividendos y participaciones tributan donde estuviera domiciliada la empresa que lo distribuye; también es cierto que en este caso en particular, en observancia del tratamiento diferenciado otorgado a las empresas de transporte, resulta de aplicación la exoneración del Impuesto a la Renta a favor de la matriz ecuatoriana, quien es aquella sobre la que finalmente recae dicho impuesto.

Agrega, por último, que no obstante las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas en el país, tienen la condición de domiciliadas en el Perú, en cuanto a su renta de fuente peruana; dada la existencia de una regla particular aplicable a las empresas de transporte regidas por el artículo 8 de la Decisión No.578, en rigor

los ingresos obtenidos en el Perú- dentro de los que se encuentran los derivados de pagos remesados por la domiciliada en calidad de dividendos- no están gravados con el Impuesto a la Renta peruano, no habiéndose previsto restricción o excepción alguna a esta regla, para el caso en que la presencia de la empresa ecuatoriana se lleve a cabo a través de una sucursal.

De lo antes expuesto, se tiene que la interpretación adoptada por el Tribunal Fiscal y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina se efectúa conforme al sentido corriente atribuible a los términos del acuerdo comunitario en el contexto de este; no apreciándose además de la Decisión No.578 que los Países Miembros hubieran buscado dar un alcance limitativo al concepto de “beneficios” a que se refiere el precitado artículo 8.

Ahora bien, resulta preciso indicar que el sustento del trato exoneratorio en Perú respecto de las rentas de fuente peruana obtenidas por las empresas de transporte domiciliadas en Colombia, Ecuador y Bolivia, y sus sucursales peruanas, será la Decisión No.578; motivo por el cual, en dichos casos, no resultará exigible la acreditación de la exoneración a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la LIR.

iii. Convenios para evitar la doble imposición (CDI's) suscritos por el Perú

A partir de una revisión de los CDI's vigentes, suscritos por nuestro país con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza, Portugal y Japón, se tiene que - aunque con ligeros matices- todos siguen la redacción del artículo 8 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y el Capital (MOCDE)¹⁷, en lo referido a la regla de atribución, de manera tal que la potestad tributaria para gravar los beneficios provenientes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional queda reservada de forma exclusiva al Estado donde resida la empresa que obtenga tales beneficios¹⁸.

Respecto al criterio de atribución de potestad tributaria contenido en el artículo 8 de los CDI's antes mencionados, se aprecia además que en el caso del CDI entre Perú y Canadá se establece una regla específica, no observada en otros CDI's suscritos por el Perú, en el siguiente sentido: “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”.

¹⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2019.

¹⁸ A mayor abundamiento, en los comentarios al artículo 8 del MOCDE, se indica que el objeto del párrafo 1 relacionado a los beneficios procedentes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional es asegurar que aquellos beneficios tributen exclusivamente en un Estado Contratante.

En mi opinión, lo anterior se trata de una regla de atribución especial aplicable a los servicios de transporte de naves o aeronaves en cabotaje (esto es; transporte de mercaderías o pasajeros entre dos puntos ubicados en un mismo Estado); en virtud del cual, con independencia de que se configure o no un Establecimiento Permanente en el otro Estado (donde se preste el servicio de cabotaje), las rentas obtenidas por tal servicio podrán ser sometidas también a imposición en ese otro Estado. Resultaría así, una excepción a la regla del artículo 7 del convenio sobre “Beneficios empresariales”.

En la misma línea se pronunció el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), a través de su Oficio No.03, respecto al CDI suscrito entre dicho país y Canadá, que -en este extremo- tiene una redacción similar al CDI entre Perú y Canadá.

Al respecto, la autoridad tributaria chilena, refiere que “(...) en la mayor parte de los casos, el cabotaje se grava de acuerdo a las normas generales aplicables a las rentas empresariales de acuerdo al artículo 7 del Convenio respectivo. De acuerdo a dicha disposición, si la empresa no residente presta el servicio de cabotaje, y tiene un establecimiento permanente en Chile, en conformidad con el artículo 5 del Convenio, la renta que obtenga se puede gravar conforme a las normas generales de la LIR; pero si no tiene un establecimiento permanente en los términos que define dicho artículo, queda liberada de tributar en nuestro país”.

Agrega el SII que en el convenio suscrito con Canadá “(...) el cabotaje también se puede gravar y por las mismas razones que en el resto de los convenios suscritos por nuestro país, pero no queda sujeto a lo previsto en el artículo 7 de esos Convenios en el sentido que para gravar las rentas empresariales se requiere de la existencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente, por cuanto en el artículo 8 se asigna derechos de imposición al Estado donde se realiza el cabotaje, aun en los casos en que no exista un establecimiento permanente en ese Estado (...)”.

En esa línea, concluye que “(...) la diferencia que se observa en estos convenios en relación con el resto responde a la política de negociación que siguen estos países enunciada en las reservas que han formulado al Modelo de Convenio desarrollado por la OCDE (reserva N° 31 Canadá (...)), en las que se dice que se reservan el derecho de gravar el transporte de pasajeros o carga entre lugares situados dentro del mismo país.

Por lo expuesto, las empresas residentes en Canadá (...) y que presten servicio de cabotaje en Chile, estarán siempre sujetas al pago de impuesto a la renta en Chile, tengan o no un establecimiento permanente en el país”.

El mismo criterio resultaría aplicable al caso del CDI suscrito entre Perú y Canadá que, como se indicó en párrafos anteriores, establece un tratamiento específico (diferente al contenido en otros convenios) respecto a los servicios de cabotaje.

Por otro lado, en cuanto a los beneficios procedentes de operaciones conjuntas en el campo del transporte marítimo y aéreo internacional, se indica en el numeral 23 del Apartado 2 de los Comentarios al artículo 8 del MOCDE, que existen diversas formas de cooperación internacional respecto a dichas actividades. En esa línea - prosigue el comentario- la cooperación internacional para el desarrollo de este tipo de negocios, se asegura mediante acuerdos de colaboración (*pooling agreements*) u otros convenios de naturaleza similar.

Sobre el particular, cabe indicar que la mayoría de CDI's suscritos por nuestro país identifican de -manera expresa- como formas de cooperación en la explotación de naves y aeronaves en tráfico internacional al "consorcio", la "empresa mixta" o la "agencia de explotación internacional". Este es el caso del CDI con Chile, Canadá, Suiza, y Japón. En particular, en los últimos tres, se identifica al "pool" como "consorcio", mientras que el primero sólo hace referencia al término "consorcio".

Por su parte, los CDI's con Brasil, Corea del Sur y México, hacen referencia en este extremo a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional (esto es, sin asimilar el término "pool" al de "consorcio"). Mientras que el CDI con Portugal, considera los beneficios procedentes de la participación en un "pool", pero también de un "consorcio", "negocio conjunto", "agencia internacional de explotación" u "otra forma similar de asociación".

Al respecto, resultará importante determinar si la referencia a los instrumentos de cooperación mencionados en cada convenio es taxativa, de manera que se admita exclusivamente la aplicación del artículo 8 sobre aquellos indicados en cada CDI; o si más bien, resulta posible interpretar que el término consorcio o "pool", desde una posición amplia, se refiere a cualquier acuerdo de colaboración. Considero que este último debiera ser el criterio a seguir.

Continuando con el análisis de la regla de atribución prevista en el artículo 8 de los CDI's suscritos por nuestro país, se tiene que en los CDI's con Brasil y México se indica, respecto a los beneficios procedentes de los negocios conjuntos, referidos en párrafos anteriores, que los mismos sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde resida la empresa que los obtiene.

Hasta allí, ambos CDI's resultan -en la redacción de su regla de atribución- similares a los otros CDI's suscritos por el Perú; sin embargo, en estos dos casos -a diferencia de los otros- se condiciona expresamente dicho tratamiento al hecho que los beneficios así obtenidos (a través de los negocios conjuntos antes mencionados) "sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta".

Lo anterior, en mi opinión, no resultaría otra cosa que una precisión o texto aclaratorio, que en puridad no debiera marcar una diferencia de fondo (sustancial) con relación a lo establecido en los otros convenios suscritos por nuestro país. En efecto, resultaría evidente -aun cuando los CDI's no tuvieran dicha precisión- que

los beneficios atribuibles en la operación conjunta deben ser aquellos que se determinen sobre la base de la proporción que le corresponda al participante en el negocio.

Por otro lado, todos los CDI's suscritos por el Perú poseen una definición similar de "tráfico internacional", con matices no sustanciales. Así, en términos generales, puede entenderse como "tráfico internacional" todo transporte o viaje, efectuado por una nave o aeronave¹⁹ explotada por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Como se evidenció en párrafos anteriores, esta definición excluye el concepto de cabotaje, de manera tal que cuando se trate de un servicio de transporte entre dos puntos situados en un mismo estado, no resultará aplicable el artículo 8 de los CDI's bajo análisis, sino el artículo 7 (salvo el caso del CDI con Canadá que tiene una regulación especial sobre los servicios de cabotaje, que se analizó en párrafos anteriores).

Ahora bien, salvo el caso del CDI entre Perú y Portugal, todos los otros convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país contienen en su artículo 8 o sus Protocolos (en referencia al precitado artículo 8), disposiciones sobre el alcance del término "Beneficios" y "Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre"^{20 21}.

Con ciertos matices, a analizar detenidamente caso por caso, se indican comprendidos dentro del alcance del término "Beneficios" a los ingresos derivados directamente de la explotación de naves, aeronaves, o vehículos de transporte terrestre, según corresponda; y determinados intereses asociados a dicha explotación, bajo ciertas condiciones.

Asimismo, cada CDI analizado, hace referencia a ciertos conceptos que deben entenderse comprendidos bajo los alcances de la expresión "Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre", según corresponda. De esta

¹⁹ Debido a obvias razones geográficas, en el caso de los CDI's con Brasil y Chile, se incluye bajo los alcances del artículo 8 al transporte terrestre (en adición al marítimo y aéreo). Esto, a diferencia de los otros países con los que hemos suscrito un CDI, donde el artículo 8 se refiere exclusivamente al transporte marítimo y aéreo. Considerando lo anterior, en los CDI's con Brasil y Chile se incluye también en la definición de "tráfico internacional" al transporte efectuado por vehículos de transporte terrestre.

Por las mismas razones geográficas, se incluye también en el CDI entre Perú y Brasil al transporte fluvial, a diferencia de los otros CDI's.

²⁰ En el caso específico del CDI entre Perú y Japón, se ha optado por abordar de manera integral el concepto de "beneficios de una empresa procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional".

²¹ Para efectos ilustrativos, adjunto como anexo al presente trabajo un cuadro que consolida los aspectos particulares de cada CDI con relación al transporte internacional; incluyéndose las reglas de atribución del artículo 8 y las definiciones de "tráfico internacional"; así como las disposiciones referidas al alcance del concepto "Beneficios" a que se refiere el precitado artículo 8 de cada convenio y de "Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte", según resulte aplicable.

manera, se entienden incluidos también como parte de esta expresión, el fletamento a casco desnudo de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre; y el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, siempre que se cumplan ciertas condiciones.

Sobre el particular, resulta válido preguntarse si los supuestos comprendidos en cada CDI, bajo los alcances de ambos conceptos (“Beneficios” y “Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre”) son taxativos, o si más bien se trata de una referencia a ciertos supuestos que deben entenderse incluidos necesariamente bajo dichos conceptos, pero sin carácter excluyente.

Al respecto, la SUNAT, mediante Informe 021-2019-SUNAT/7T0000, referido a una consulta planteada sobre la aplicación del artículo 8 del Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza, a beneficios recibidos por concepto de sobrestadía de contenedores en territorio peruano; y servicios auxiliares y/o complementarios a los servicios de transporte marítimo en tráfico internacional, se pronunció en el sentido que cuando se señala lo que comprenden los términos “beneficios” y “explotación de naves o aeronaves”, se alude a supuestos que dichos términos incluyen, sin que tales supuestos sean exclusivos o excluyentes. Es decir, no se trata de una lista taxativa de actividades.

Si bien, dicho criterio fue emitido respecto del CDI entre Perú y Suiza, considero que el mismo resulta aplicable respecto de los otros CDI's suscritos por nuestro país. Sin perjuicio de lo anterior, a efecto de delimitar el alcance preciso de estos términos deberá efectuarse una revisión e interpretación caso por caso, según las particularidades de cada convenio.

Ahora bien, en el precitado Informe 021-2019-SUNAT/7T0000; la SUNAT expuso otros criterios que considero pertinente mencionar. Así, la SUNAT planteó que las precisiones indicadas en el numeral 9 del Protocolo (en referencia al Protocolo del CDI entre Perú y Suiza) no delimitan el alcance completo del artículo 8 del Convenio, por lo que consideró necesario evaluar si para su interpretación es posible consultar, de forma complementaria, los Comentarios al MOCDE.

Para realizar dicha evaluación, la SUNAT tuvo como soporte un pronunciamiento emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) en el cual se indicó lo siguiente:

- “Si bien el Modelo OCDE y sus comentarios no tienen el mismo valor interpretativo que el texto mismo de un Convenio de Doble Imposición (CDI), toda vez que no forman parte de este, la doctrina se inclina mayoritariamente en sostener que aquellos califican como medios complementarios de interpretación conforme con lo dispuesto por el artículo 32 de la Convención de Viena y siempre que exista la evidencia suficiente de que las disposiciones a interpretarse se basan o se les haya querido otorgar el mismo sentido que lo expresado en el Modelo OCDE”.

- “De acuerdo con los Comentarios al Modelo OCDE, correspondientes al año 2010, vigentes a la fecha de las negociaciones y suscripción del Convenio (en referencia al CDI entre Perú y Suiza), el alcance del párrafo 1 del artículo 8 comprende, en primer lugar, los beneficios que la empresa obtenga directamente del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo) que esta explota para tráfico internacional”.
- “El artículo 8, bajo los Comentarios en mención, comprende también los beneficios de actividades llevadas a cabo por la empresa, principalmente relacionadas con el transporte de pasajeros o mercancías. Su alcance se extiende incluso a los beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación”.
- “Finalmente, los Comentarios también señalan que aquellas actividades que la empresa no necesita realizar a los efectos de su propia explotación de buques o aeronaves en el 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 de buques o de aeronaves para tráfico internacional”.

En línea con lo anterior, la SUNAT refiere que el MEF concluyó que sí es posible recurrir al desarrollo conceptual previsto en los Comentarios al Modelo OCDE, en su versión del año 2010, con el objetivo de establecer el completo alcance del artículo 8 del Convenio y confirmar su verdadero sentido, conforme con lo dispuesto en los artículos 31(7) y 32 de la Convención de Viena.

Sobre esa base, la SUNAT determinó -conforme con los Comentarios al Modelo OCDE, versión 2010- que los beneficios obtenidos por empresas de transporte internacional por cargos correspondientes a la devolución tardía de contenedores están, por lo general, directamente relacionados o bien son secundarios respecto de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y, en tales casos, quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del párrafo 1 del artículo 8.

Siendo esto así, concluyó que los beneficios obtenidos por personas jurídicas residentes en Suiza por concepto de sobrestadía de contenedores en territorio peruano en el marco del servicio de transporte marítimo en tráfico internacional se encuentran dentro del alcance del párrafo 1 del artículo 8 del Convenio, siempre que dicha sobrestadía esté directamente relacionada con dicho transporte o sea secundaria respecto de este.

Por último, en cuanto a la segunda consulta, la SUNAT consideró que debía determinarse en cada caso concreto si los servicios auxiliares y/o complementarios

al transporte marítimo en tráfico internacional, se encuentran dentro de los alcances del artículo 8 del Convenio atendiendo a si están directamente relacionados con tales operaciones de transporte, o no estándolo, sean secundarios respecto de estos.

Como se aprecia a partir de este informe y más allá de las conclusiones sobre los conceptos específicos bajo análisis, resulta posible deducir que la SUNAT y el MEF, acogen la posición de aplicar los comentarios al Modelo OCDE, vigentes a la fecha de las negociaciones y suscripción del CDI respectivo, como medios complementarios de interpretación de los convenios suscritos por el Perú.

Siendo esto así, corresponderá efectuar en cada caso concreto, un análisis específico del convenio y la versión de los comentarios al MOCDE aplicables, a fin de dilucidar el alcance del concepto “beneficios” y “explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre” a que se refiere cada CDI.

III. Conclusiones

Resulta de suma importancia definir los conceptos de “transporte aéreo” y “fletamento o transporte marítimo”; toda vez que lo anterior, determinará la aplicación de las presunciones de renta neta de fuente peruana o el tratamiento exoneratorio recíproco del Impuesto a la Renta a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la LIR.

Existen criterios de diversa naturaleza, no aplicados uniformemente en todos los casos por las entidades resolutoras de controversias en materia tributaria, para determinar cuándo estamos frente a un concepto que debe entenderse incluido como retribución obtenida por la actividad de transporte marítimo y aéreo entre el Perú y el extranjero.

Siendo que en la práctica se verifica una diversidad de cobros exigibles en el contexto de dicha actividad, resulta necesaria la incorporación de una definición tributaria, en el Reglamento de la LIR, de lo que debe entenderse como transporte marítimo y transporte aéreo entre el Perú y el extranjero; así como de los criterios, de necesario cumplimiento, para entender incluida determinada prestación dentro de dicho concepto. Lo anterior contribuiría a generar certeza y seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la norma.

Por otro lado, la Decisión No.578, establece que 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; sin embargo, la norma comunitaria no establece una definición sobre el concepto de “beneficio”.

Basados en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Justicia de la Comunidad Andina, debe considerarse una definición amplia del término

“beneficio”, en el sentido que no sólo incluye las rentas que obtuviera la empresa de transporte resultantes de la actividad de transporte.

Ahora bien, en el marco de los CDI's vigentes, suscritos por nuestro país, existen ciertas diferencias -en algunos casos sustanciales- a considerar con relación a los alcances de la regulación sobre beneficios procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre, en tráfico internacional.

ANEXO

TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO INTERNACIONAL (ARTÍCULO 8)				
CDI	Regla de atribución	Conceptos		
		Tráfico internacional	Beneficios	Explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre
Perú-Chile	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. Las disposiciones del párrafo anterior son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.	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.	Este término 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.	Esta expresión 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; 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.
Perú-Canadá	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. No obstante las disposiciones del artículo 7 (<i>beneficios empresariales</i>), los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes de viajes de un buque o aeronave, realizados	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.	Este término comprende: (i) los ingresos brutos y rentas brutas que deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y (ii) los intereses accesorios a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.	Esta expresión comprende también: (i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave, y (ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, prestado por dicha empresa siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.

Tratamiento tributario de los beneficios procedentes de los servicios de transporte aéreo y marítimo internacional a la luz de la normativa interna y los acuerdos para evitar la doble imposición

	<p>principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese otro Estado.</p> <p>Las disposiciones de los párrafos anteriores 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.</p>			
Perú-Brasil	<p>Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.</p> <p>Las disposiciones del párrafo anterior son también aplicables a los beneficios procedente de la participación en un “pool”, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional pero sólo en la medida en que los beneficios así obtenidos sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta.</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque, embarcación, 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.</p>	<p>Este término comprende en especial: (i) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, y (ii) los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques, embarcaciones, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.</p>	<p>Esta expresión comprende también: (a) el fletamento o arrendamiento de buque, embarcación o aeronave, a casco desnudo, o de vehículo de transporte terrestre; y (b) 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 de vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.</p>

<p>Perú-México</p>	<p>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. Las disposiciones del párrafo anterior 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 sólo en la medida en que los beneficios así obtenidos sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta.</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.</p>	<p>Este término comprende en especial: (i) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional; y (ii) los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes e incidentales a la explotación. Para efectos de este Artículo, no se incluyen los beneficios provenientes del uso de transporte terrestre.</p>	<p>Esta expresión comprende también: (i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave a casco desnudo; (ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado; siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.</p>
<p>Perú-Corea del Sur</p>	<p>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. Las disposiciones del párrafo anterior son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante.</p>	<p>Este término comprende en especial: i) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional; y (ii) los intereses de pagos que provengan de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes e incidentales a la explotación.</p>	<p>Esta expresión comprende también: (i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave a casco desnudo; (ii) el uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores y equipo relacionado; siempre que dicho flete, uso, mantenimiento o arrendamiento sea incidental a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.</p>
<p>Perú-Suiza</p>	<p>Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado</p>	<p>Este término comprende: (i) los ingresos brutos que provengan</p>	<p>Esta expresión comprende (i) el fletamento a casco desnudo o el arrendamiento</p>

Tratamiento tributario de los beneficios procedentes de los servicios de transporte aéreo y marítimo internacional a la luz de la normativa interna y los acuerdos para evitar la doble imposición

	<p>la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.</p> <p>Las disposiciones del párrafo anterior 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</p>	<p>por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante.</p>	<p>directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y (ii) los intereses de pagos que provengan directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes e incidentales a la explotación.</p>	<p>de naves o aeronaves, y (ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado. por esa empresa, siempre que dicho fletamento o arrendamiento sea incidental a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.</p>
Perú-Portugal	<p>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.</p> <p>Las disposiciones del párrafo anterior sob también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en un negocio conjunto, en una agencia internacional de explotación, un consorcio u otra forma similar de asociación pero sólo en la medida en que los beneficios así obtenidos sean atribuibles al participante en proporción de su parte en la operación conjunta.</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante.</p>		
Perú-Japón	<p>Los beneficios de una empresa de un Estado</p>	<p>Todo transporte efectuado por un buque</p>	<p>La expresión "beneficios de una empresa procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico</p>	

	<p>Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante.</p> <p>No obstante lo dispuesto en el Artículo 2 (<i>Impuestos comprendidos</i>) una empresa de un Estado Contratante estará exenta, con respecto a la explotación de operaciones de buques o aeronaves en el tráfico internacional, en el caso de una empresa de Perú, del impuesto empresarial de Japón y, en el caso de una empresa de Japón, de cualquier impuesto similar al impuesto empresarial de Japón que se imponga en Perú después de la fecha de la firma de este Convenio.</p> <p>Las disposiciones de los párrafos anteriores son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio (pool), una empresa mixta o una agencia de explotación internacional.</p>	<p>o una aeronave, excepto cuando el buque o la aeronave sea explotado exclusivamente entre puntos en un Estado Contratante y la empresa que explota el buque o la aeronave no sea una empresa de ese Estado Contratante;</p>	<p>internacional”, comprende: a) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional realizada por la empresa; (b) los intereses de los fondos depositados temporalmente en relación con la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional realizada por la empresa; y (c) los beneficios de: (i) el arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo; y (ii) el uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores (incluidos remolques y equipo relacionado con el transporte de contenedores) utilizados para el transporte de bienes o mercancías, siempre que dicho arrendamiento, uso, mantenimiento o arrendamiento, según fuere el caso, sea accesorio a la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional realizada por la empresa.</p>
--	--	---	---

(Fuente: Elaboración propia)