

LA APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ENTRE PERU Y CHILE: UN CASO DE COMPLEJIDAD INTERPRETATIVA

Katherine Alvis Mancilla*

Marybell Jara Cheffer*

Vanessa Fiorella Hidalgo Tordoya*

António Martins**

Resumen: Una empresa peruana, vinculada a una matriz Chilena, efectuó la declaración y pago del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas por los servicios brindados, en cuyas declaraciones consideró que las rentas obtenidas por: (i) el cobro de penalidades derivadas de la modificación de la fecha o de la ruta en el servicio de transporte aéreo internacional; (ii) la venta de pasajes por cuenta de otra empresa en el exterior; y (iii) el trámite documentario, forman parte “del beneficio de explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional”, por lo cual tales rentas deben ser gravadas exclusivamente en Chile, dentro del ámbito de aplicación del artículo 8° del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile. La administración tributaria peruana no aceptó la posición de la empresa. Este artículo analiza los argumentos de las partes involucradas.

* Alumnas del Diplomado Internacional de Derecho Corporativo; Universidad ESAN; Peru.

** Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Palabras Clave: Convenios de doble imposición, servicios internacionales, renta internacional, América latina

Resumo: Uma empresa peruana, vinculada a uma sociedade - mãe chilena, efetuou a declaração e o pagamento do Imposto de Rendimento e do Imposto Geral de Vendas pelos serviços prestados, nos quais considerou que o rendimento obtida por: (i) cobrança de penalidades derivadas de a modificação da data ou rota no serviço de transporte aéreo internacional; (ii) a venda de bilhetes em nome de outra empresa no exterior; e (iii) o processo documental, fazem parte do “lucro operacional de navios, aeronaves ou veículos de transporte terrestre em tráfego internacional”, portanto, tais receitas devem ser tributadas exclusivamente no Chile, no âmbito do Artigo 8º da Convenção para evitar a dupla tributação assinada entre o Peru e o Chile. A administração fiscal peruana não aceitou a posição da empresa. Este artigo analisa os argumentos das partes envolvidas.

Palavras-Chave: Acordos de dupla tributação, Serviços internacionais, Renda internacional, América Latina

1. CONVENIOS CONTRA LA DOBLE TRIBUTACIÓN: UN FACTOR DE COMPETITIVIDAD Y COMPLEJIDAD INTERPRETATIVA



La tendencia internacional sobre doble tributación, particularmente en el espacio que es la Unión Europea, es hacia una multiplicación de los convenios de doble imposición. Muchos países europeos tienen estrategias fiscales de atraer inversiones foráneas, entre otros aspectos porque incorporan en su legislación tributaria una serie de medidas nacionales o directivas europeas que intentan reducir o eliminar la doble tributación. Países como Portugal, Holanda y España tienen largas docenas de

Convenios. En general, en Europa, hay mucha preocupación por evitar la doble tributación y la tendencia es a suscribir convenios con todos los países económicamente relevantes.

Algo que también se destaca es que a las matrices y filiales que están en muchos países de la UE se aplica un régimen denominado *Participation Exemption*, que exonera del pago de impuestos a los dividendos y ganancias de capital recibidos de las inversiones internacionales, bajo el cumplimiento de ciertas condiciones. O que también exonera la retención a la fuente de dividendos pagados. Así, por ejemplo, una empresa española que invierte en China no tributará en su país por los dividendos que provengan del gigante oriental. Por otro lado, cuando la matriz enajena su participación, la ganancia de capital tampoco paga impuesto.

Hay, todavía, que se quedar atento a las operaciones elusivas se puedan originar.

A diferencia de los países europeos, Perú tiene muy pocos convenios de doble tributación. Según el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) existen ocho acuerdos firmados por Perú. Es importante incrementar los acuerdos internacionales para eliminar o reducir la doble imposición. La economía peruana se está desarrollando. Y ese desarrollo puede avanzar si ingresan inversiones, que también son estimuladas por la existencia de este tipo de convenios.

Eso puede reducir la recaudación, pero incrementa la competitividad y da al inversor un incentivo tributario. Obviamente que la tributación no es el principal factor de decisión para invertir. Hay otros factores como el desarrollo del mercado, la tecnología, la estabilidad macroeconómica, etc.

La tributación es importante en materia de atracción de inversiones porque influye en las tasas de rentabilidad. Cualquiera inversor preguntará a sus asesores acerca de la estructura y la legislación tributaria en el país donde ingresa. Y si el país ofrece una ventaja como es la eliminación de la doble

imposición, obviamente será un punto a favor.

En ese sentido es importante que Perú incremente las medidas para facilitar las inversiones. Esta es la tendencia mundial, que va de la mano con el aumento del comercio y de las inversiones. Perú no tiene convenios de doble tributación con sus dos principales socios comerciales, como son Estados Unidos y China. Tampoco lo tiene con un país emergente que se perfila como gran mercado como es India, con el cual se negocia un acuerdo comercial. Y no tiene convenio de doble imposición con España, a pesar de los más de US\$ 10,000 millones invertidos por casi 800 empresas españolas instaladas en Perú.

Perú podría avanzar con este tipo de convenios con Estados Unidos, China, India y España. Esto permitirá atraer más inversiones, estimulará la internacionalización de las empresas peruanas y mejorará las condiciones en las que se desempeñan las compañías ya instaladas en el país.

Un ejemplo: una empresa peruana instalada en Alemania. Hay flujos entre la matriz peruana y su filial alemana, como dividendos, regalías, intereses, etc. Si no hay convenio, puede ocurrir que cuando la filial alemana paga intereses a su matriz en Perú, la retención a la fuente puede ser, por ejemplo, de 25% o 30%; pero si hay un convenio, la retención se puede reducir a 10% o 5%. Así, para la matriz peruana se incrementa el flujo de caja porque la retención en Alemania es menor. A medida que se incrementan los flujos de renta, desde y hacia el exterior, se debería aumentar el número de convenios de doble imposición.

Todavía, si en ciertos casos la aplicación de los convenios es sencilla y objetiva, en muchas situaciones es también una fuente de complejidad interpretativa. Las reglas jurídicas no pueden anticipar todas las situaciones económicas y la administración tributaria y los contribuyentes tienen, muchas veces, una interpretación divergente. Como señala Heleno Torres¹: *Los*

¹ Heleno Torres, Relatoría General TEMA II: «TRIBUTACIÓN DE INTANGIBLES», *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Santiago Compostela,

convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI) son vehículos introductorios de normas cuyos textos normativos se dirigen a integrar los ordenamientos internos de los Estados signatarios en aquello en los que sean incompletos, distintos o contradictorios, mediante un conjunto de reglas destinadas al tratamiento de la renta y del capital transnacional, así como de los tributos que recaen sobre ellos, en las relaciones que afecten a residentes de uno u otro Estado contratante, por una funcional limitación al sistema tributario (interno) de cada uno, con la finalidad de armonizar esta relación fiscal respecto al tratamiento de los residentes. El objeto de los CDI es evitar el indeseable «concursos de pretensiones impositivas», por ello, las normas jurídicas vehiculadas establecen criterios para evitar, reducir o eliminar la pluriimposición internacional, así como para prevenir y combatir la evasión y la elusión tributaria internacional, impedir la discriminación y garantizar más seguridad jurídica a los contribuyentes, mediante la certeza del derecho aplicable.»

2. EL CASO DEL SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO DE PERÚ A CHILE

2.1 INTRODUCCIÓN

La empresa Mi Destino S.A. (en adelante “Mi Destino”) es un establecimiento permanente en Perú de una empresa chilena, la cual tiene a su cargo la venta local de pasajes aéreos con destino al extranjero, actuando como intermediaria en la venta de pasajes pre pagados, a fin de facilitar el pago local del boleto aéreo, siendo expedido en el extranjero a favor de un pasajero ubicado en el exterior.

En el contrato de servicio de transporte aéreo que los clientes suscriben con Mi Destino se encuentra estipulado el pago

de una suma de dinero por cambio de fecha o de ruta del servicio de transporte originariamente pactado, lo cual tiene por finalidad evitar que el cliente realice modificaciones al boleto aéreo que genere sobrecostos a las aerolíneas.

Asimismo, Mi Destino percibe ingresos derivados de: (i) envío de pasajes pre-pagados, el cual consiste en la opción de venta del pasaje, por la que este se cancela localmente pero es expedido en el exterior con la finalidad que el pasajero ubicado en el exterior pueda realizar el viaje; y, (ii) de *handling fee* (en adelante, trámite documentario) consistente en la tramitación de los documentos necesarios para el ingreso de la mercadería al país del destino.

2.2. PROBLEMÁTICA FISCAL DE LA EMPRESA

Mi Destino efectuó la declaración y pago del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas por los servicios brindados, en cuyas declaraciones consideró que las rentas obtenidas por: (i) el cobro de penalidades derivadas de la modificación de la fecha o de la ruta en el servicio de transporte aéreo internacional; (ii) la venta de pasajes por cuenta de otra empresa en el exterior; y (iii) el trámite documentario, forman parte del beneficio de explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, por lo cual tales rentas deben ser gravadas exclusivamente en Chile, dentro del ámbito de aplicación del artículo 8 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile, en adelante “el Convenio”.

Sin embargo, luego de los requerimientos de información de la Administración Tributaria, esta determinó que, en realidad, dichos ingresos no provenían de una actividad conexas al transporte aéreo internacional, razón por la cual sí se encontraban bajo el ámbito de aplicación de la normativa tributaria peruana, y no bajo el Convenio o la aplicación de alguna exoneración, lo

cual implicaba la necesidad de realizar los reparos correspondientes, lo que determinó el inicio de los procedimientos administrativos, de cobro y la aplicación de la sanción.

Bajo esta perspectiva, dada la transversalidad de la problemática referida al derecho tributario internacional en los tres conceptos reparados (penalidades, pasajes pre-pagados, trámite documentario) es posible identificar los siguientes problemas fiscales:

- a) Determinar si los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio son parámetros de interpretación para los Convenios de Doble Imposición.
- b) Determinar el tratamiento normativo de la constitución de sucursales en el país de empresa constituidas en el extranjero.
- c) Determinar si los ingresos obtenidos por Mi Destino por concepto de penalidades, pasajes pre-pagados y trámite documentario derivan del transporte aéreo en tráfico internacional.

De forma previa al análisis de los problemas reseñados consideramos pertinente el mostrar la posición, respecto de la problemática indicada, tanto de Mi Destino, como de la Administración Tributaria en el caso concreto.

3. ARGUMENTOS DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PERUANA (SUNAT) PARA LA IMPOSICIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La posición de la Autoridad Tributaria con relación al régimen tributario aplicable a las “penalidades” consiste en que Mi Destino se encuentra obligado al pago del Impuesto a la Renta derivado de los ingresos obtenidos por concepto de cobro de penalidades por cambio de fecha o ruta en el servicio de transporte inicialmente pactado. Las razones que sustentan esta posición son las siguientes.

En primer lugar, el importe cobrado por penalidades constituye una retribución o contraprestación por la posibilidad de ejercer la opción de cambio de fecha, que si bien se pacta en un contrato, ello no forma parte del servicio del transporte aéreo

en sí, sino que constituye un servicio adicional e independiente al del transporte aéreo, en tanto que la retribución por el transporte es cancelada con el pago del boleto original, que de no optarse por la modificación de la fecha o ruta, se puede efectuar el viaje sin ningún pago adicional.

En segundo lugar, el ingreso por el pago de penalidades no califica como una renta proveniente de la actividad de transporte aéreo internacional, toda vez que el ingreso es generado a través de un establecimiento permanente de una empresa chilena, por lo que se someterá a imposición tributaria en el Perú; y en consecuencia, no es de aplicación el artículo 8 del Convenio, sino el artículo 7 del mismo.

En tercer lugar, la renta no puede ser considerada como renta internacional que se realice parte en el Perú y parte en el extranjero, ya que la estipulación del pago por parte del pasajero de un monto para hacer efectivo el cambio de fecha o de ruta es de origen íntegramente nacional, además no proviene y se da por completo en el país; en consecuencia, no son aplicables las reglas dispuestas en el artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el artículo 27 del Reglamento.

En cuarto lugar, en el supuesto negado que se considere que el pago no retribuye la opción de cambio de fecha como un servicio adicional al de transporte aéreo, no cabría otra posibilidad que entender que se trata de una cláusula penal, en tanto retribuye el incumplimiento de las condiciones pactadas por parte del pasajero.

Finalmente, Mi Destino no habría cumplido con acreditar que lo cobrado no se trata de una penalidad, sino de un lucro cesante o de un ingreso extraordinario, por lo cual tampoco resultaría de aplicación el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Del mismo modo, en lo que corresponde a los ingresos obtenidos por la venta de pasajes pre-pagados, la Administración manifestó que Mi Destino no presta dicho servicio, sino

únicamente actúa como intermediaria para facilitar a su cliente el pago del boleto aéreo a favor de una tercera persona ubicada en el exterior y que tal ingreso no forma parte del servicio de transporte, siendo por tanto obtenido de una actividad complementaria, no encontrándose comprendido dentro de los beneficios a los que se refiere el artículo 8° del Convenio.

Finalmente, con respecto a la aplicación del Impuesto General a las Ventas, la Administración señaló que el servicio de tramitación documentaria correspondiente a las operaciones de carga, no se encuentra incluido como un servicio exonerado en el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, a pesar que el administrado lo considera como un servicio complementario necesario para llevar a cabo el servicio de transporte aéreo de carga internacional, tal interpretación no puede extenderse a supuestos distintos a lo señalado por ley.

4. ARGUMENTOS DE “MI DESTINO”

Mi Destino señaló que las sucursales o establecimientos permanentes en el país de empresas constituidas en el extranjero, serán contribuyentes ante el fisco peruano, en tanto se consideren domiciliadas en Perú y tributarán por su renta de fuente peruana. Sin embargo, si tales sucursales o establecimientos permanentes de empresas constituidas en Chile obtengan rentas que derivan del transporte terrestre, marítimo y aéreo, tales ingresos se encontrarán gravados exclusivamente por Chile en aplicación del artículo 8° del Convenio.

Como parte de sus argumentos de defensa expuestos por la empresa administrada ante la reparación de pago de impuestos efectuada por la Autoridad Tributaria vinculados al cobro de penalidades indicó lo siguiente.

En primer lugar, que los comentarios al Modelo OCDE son un referente para la interpretación del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile, por lo que los

beneficios obtenidos por concepto de explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional no se refieren únicamente a aquellos obtenidos por el transporte de pasajeros o mercancías, sino además por aquellas actividades que se encuentre vinculadas o que coadyuven a dicho transporte, constituyendo por tanto parte de la actividad normal del negocio.

En segundo lugar, que las penalidades exigidas por la empresa se configuran con motivo de dos eventos específicos: cambio en la fecha de vuelo y cambio de ruta, siendo que en ambos casos el pago por tales conceptos *no implica que el servicio de transporte aéreo no se preste*. Por el contrario, las mismas permiten que este se lleve a cabo de acuerdo con los términos originalmente acordados, modificándose únicamente la fecha o el destino, situación que amerita un pago adicional por los costos incurridos en la reprogramación del vuelo contratado y que solo a partir de su abono se podrá exigir.

En tercer lugar, se precisa que la denominación no determina necesariamente su naturaleza jurídica y que su origen no proviene del incumplimiento de la prestación a su cargo ni la del pasajero, por tanto, los ingresos obtenidos por las referidas penalidades se derivan del servicio de transporte aéreo y, en consecuencia, se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 8 del Convenio, de modo que el único legitimado para gravar dichas rentas es Chile.

Por otra parte, en lo que respecta al servicio de envío de pasajes pre-pagados, Mi Destino señaló que tal servicio consiste en una opción de venta del pasaje por la que éste se cancela localmente pero es expedido en el exterior con la finalidad que el pasajero ubicado en el exterior pueda realizar el viaje servicio que está estrechamente vinculado al negocio de transporte aéreo y por ende comprendido dentro de los alcances del artículo 8° del Convenio, cuya renta obtenida deberá ser gravada en Chile.

Finalmente, con relación al servicio de trámite

documentario, la empresa alega que el servicio de transporte genera la obligación para el transportista para realizar la tramitación de los documentos que servirán para el ingreso de la mercadería en el país de destino, pues en caso contrario, el destinatario no podría recibir la carga y consecuentemente no se podría concluir el servicio de transporte, precisando además que, mediante pronunciamiento de Aduanas, se incluye dentro del concepto de transporte, los gastos conexos pagados por el transporte de mercancía desde el lugar de origen hasta el destino final, así como todos los gastos documentarios que resulten necesarios e indispensables para que la carga sea entregada al destinatario.

5. ABSOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS VINCULADOS A LA APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE PERÚ Y CHILE

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, daremos respuesta a las cuestiones problemáticas identificadas previamente.

5.1 DETERMINAR SI LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO SON PARÁMETROS DE INTERPRETACIÓN PARA LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Dentro de los alegatos presentados ante el Tribunal Fiscal (en adelante, TF) por parte de la empresa Mi Destino, se encuentra la afirmación según la cual:

“(...) los comentarios al Modelo OCDE son un referente para la interpretación del Convenio para evitar la Doble Imposición –CDI- suscrito entre Perú y Chile; que conforme a ellos, los beneficios obtenidos por concepto de explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional no se refieren únicamente a aquellos obtenidos por el transporte de pasajeros o mercancías, sino además por aquellas actividades que se encuentre vinculados o que coadyuven

a dicho transporte, constituyendo por tanto parte de la normal operatividad del negocio aéreo; (...).”

Sobre el particular se debe tener en consideración que, en líneas generales, los Modelos de Convenio no constituyen propiamente una norma jurídica ni tienen la función de incorporarse al derecho internacional, siendo su objetivo el incorporar mecanismos de solución de la doble imposición, así como la implementación de mecanismos de cooperación y colaboración administrativa².

Sin embargo, no se puede obviar el hecho de que los Modelos de Convenio gozan de un consenso internacional en establecimiento de las pautas que contiene, por lo que estos, y por extensión sus Comentarios, de convierten en importantes instrumentos de *soft law* que orientan, mas no vinculan, el sentido de los términos de los para evitar la Doble Imposición³.

Esto último se justifica en el hecho de que los Modelos de Convenio son un instrumento orientador que se emplea al momento de negociar los Convenios para evitar la Doble Imposición entre los Estados, ya que contiene criterio para el reparto de la competencia tributaria.

Finalmente, se debe tomar en consideración, con relación a los Comentarios, que el Modelo OCDE, a diferencia del Modelo ONU, no los reconoce expresamente como parte de su contenido. Así, por ejemplo, en el Modelo OCDE se indica lo siguiente:

“Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firman por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son

² GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica tributaria*, n. 133, 2009, p. 106.

³ Ídem.

los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.”⁴

Por el contrario, en el modelo ONU se precisa los siguiente respecto de la función que cumplen los comentarios:

“Los comentarios a los artículos se consideran parte de la Convención modelo de las Naciones Unidas, junto con los propios artículos. La Convención modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo recibe en los comentarios el nombre de “Convención modelo de las Naciones Unidas”. La Convención modelo sobre la doble tributación de la renta y del capital de la OCDE recibe en los comentarios la denominación de “Convención modelo de la OCDE”, y las referencias son a la versión de 2010 de dicha Convención modelo, salvo indicación en contrario. Algunas veces se cita el texto de una versión anterior de un comentario de la OCDE, por ser más relevante que el de la versión de 2010 para la interpretación de la Convención modelo de las Naciones Unidas, lo que se señala en cada caso.”⁵

En conclusión, lo indicado por el contribuyente, en función de la regulación existente sobre los Modelos de Convenios, es correcto en la medida que los Comentarios son instrumentos que coadyuvan a la realización del procedimiento hermenéutico de interpretación jurídica al momento de solucionar casos concretos.

5.2 DETERMINAR EL TRATAMIENTO NORMATIVO DE LA CONSTITUCIÓN DE SUCURSALES EN EL PAÍS DE EMPRESA CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO.

La premisa fáctica del caso concreto consiste en que Mi

⁴ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, julio, 2010, p. 14.

⁵ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, 2011, p. Xi.

Destino es una sucursal, domiciliada en el Perú, de una empresa chilena. En ese sentido, es pertinente determinar la noción de sucursal, así como su tratamiento normativo a nivel tributario.

En el ordenamiento peruano, en virtud de su Ley General de Sociedades, se entiende a la sucursal en los siguientes términos:

Artículo 396.- *“Es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes.”*

Bajo esta perspectiva, a la luz del Convenio una sucursal califica como un “establecimiento permanente” en los términos señalados por el artículo 5.2, el cual dispone lo siguiente:

“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.”

Siempre según el Convenio, se puede entender que un “establecimiento permanente” es *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”* (artículo 5.1.), lo cual resulta relevante a efectos de determinar el alcance la aplicación de la Convención en el caso concreto.

Y es que el régimen de “Beneficios empresariales” se establece en función de si, por ejemplo, media o no un establecimiento permanente. Veamos:

“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. *Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, 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.*

2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines de establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.”

Asimismo, se fija un régimen especial para “beneficios derivados de actividades de transporte terrestre, marítimo y aéreo” en los siguientes términos en el artículo 8 del Convenio:

“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.”*

A su turno, de la lectura concordada entre la normativa tributaria interna peruana (Ley del Impuesto a la Renta) y el Convenio, se puede establecer, como lo hizo el Tribunal Fiscal en el caso concreto, lo siguiente:

“(…) las sucursales en el país de empresas constituidas en el exterior, se consideran domiciliadas en cuanto a su renta de fuente peruana, esto es, determinarán su impuesto de acuerdo con el tratamiento previsto por las normas del Impuesto a la Renta para los contribuyentes domiciliados en el país respecto a su renta de fuente peruana.

Que no obstante, en el caso que estas sucursales de empresas constituidas en Chile como es el caso de la recurrente, obtengan rentas que derivan del transporte terrestre, marítimo y aéreo, tales beneficios se encontrarán gravados exclusivamente por el Estado chileno, en aplicación del artículo 8º del mencionado convenio, por lo que en ese sentido, a efectos de establecer si los conceptos reparados por la Administración se ajustan a ley, es necesario analizar si las rentas obtenidas por tales servicios derivan del transporte aéreo en tráfico internacional.”

En ese sentido, si las actividades que fueron materia de reparo por parte de la Administración Tributaria califican como operaciones vinculadas al transporte aéreo internacional será de aplicación el artículo 8 del Convenio y en consecuencia las actividades solo podrán tributar de conformidad con la normativa chilena; por el contrario, si las actividades no coadyuvan al transporte aéreo internacional, entonces en virtud del artículo 7 del Convenio, la tributación de las actividades será de cargo del Estado peruano.

5.3 DETERMINAR SI LOS INGRESOS OBTENIDOS POR MI DESTINO POR CONCEPTO DE PENALIDADES,

PASAJES PRE-PAGADOS Y TRÁMITE DOCUMENTARIO DERIVAN DEL TRANSPORTE AÉREO EN TRÁFICO INTERNACIONAL.

I) RESPECTO DE LA “PENALIDAD” POR CAMBIO DE FECHA O RUTA DEL SERVICIO DE TRANSPORTE ORIGINALMENTE ACORDADO

Al respecto, es preciso exponer que la tarifa del transporte aéreo internacional puede ser modificada a una suma mayor, si el pasajero requiere que el servicio sea prestado en distintas condiciones a las que inicialmente fueron pactadas, como el cambio de fecha o ruta. En ese sentido, como afirma la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4461-9-2011, tal pago adicional constituye un monto necesario *para que el servicio de transporte pueda prestarse* en distintas condiciones a solicitud del usuario pasajero, formando parte de la tarifa del servicio de transporte, por lo que no puede ser considerada como una penalidad.

A mayor abundamiento, se debe tomar en consideración que las penalidades son acuerdos contractuales que se aplican frente al incumplimiento de una obligación. En el presente caso, el volar en una fecha determinada, no es una obligación del pasajero, sino un derecho. En realidad, nos encontramos ante un supuesto de “adecuación del precio” por modificación de las circunstancias (*ius variandi*), mas no ante una sanción de la empresa frente al pasajero.

En consecuencia, ante dicho supuesto es de aplicación lo dispuesto en el artículo 8 del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal del Impuesto a la Renta, encontrándose tal penalidad sometida a la imposición de renta gravada en Chile.

II) RESPECTO DE LA VENTA DE PASAJES PRE PAGADOS COMO MODALIDAD DE VENTA DE PASAJES

Con relación a este concepto, es necesario manifestar lo dispuesto en un pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, en lo que corresponde a la venta de pasaje pre pagado corresponde a la adquisición de pasaje del servicio de transporte, constituyendo en tal sentido una modalidad de venta de pasajes dentro del marco de actividades de transporte aéreo internacional, por lo que no se trata de un servicio aislado e independiente del servicio.

Es así que, corresponde aplicar lo dispuesto por el artículo 8 del Convenio, toda vez que el cobro de gastos por envío de pasajes pre pagados se origina de actividades de transporte aéreo internacional, por lo cual tal ingreso percibido se encuentra gravado en el territorio chileno.

III) RESPECTO DEL TRÁMITE DOCUMENTARIO COMO PARTE DEL SERVICIO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL

El trámite documentario o *handling fee* es parte del servicio de tramitación de documentos que permiten el traslado e ingreso de la mercancía al lugar de destino, cuyo concepto debe ser considerado como parte integrante del servicio de transporte aéreo de carga a fin que el destinatario pueda recepcionar la mercancía, siendo preciso considerar tal servicio como exonerado del Impuesto General a las Ventas de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Se entiende como servicios exonerado del Impuesto General a las Ventas, los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y viceversa, así como los *servicios complementarios necesarios* para llevar a cabo dicho transporte.

Ante lo cual, existe un pronunciamiento del Tribunal

Fiscal que establece expresamente que el servicio de transporte aéreo de carga está conformado por una serie de actos que en forma conjunta permiten que el transportista realice el traslado de la mercancía desde su lugar de origen hasta el lugar de destino a favor del destinatario, para cuya entrega será necesario e indispensable cumplir una serie de actos (trámite diferenciado) que haga posible que la carga pueda ser entregada.

En tal sentido, el trámite diferenciado es un acto *indispensable* para que se lleve a cabo el servicio de transporte exonerado del Impuesto General a las Ventas, sin que deba ser considerado como un servicio complementario o accesorio al servicio de transporte contratado.

6. CONCLUSIONES

Los Comentarios de los modelos de Convenios (OCDE y ONU) tienen diferente nivel de vinculatoriedad respecto del intérprete; sin embargo, en ambos casos nos encontramos ante herramientas que guían la interpretación de las normas de Convenios específicos en la solución de casos concretos.

Las sucursales son, para el Convenio, una modalidad de establecimiento permanente; por lo que su tributación se regirá por el lugar de residencia, a menos que exista una disposición particular, como para el caso de transporte aéreo internacional, el cual haga relevante la tributación del país de constitución de la empresa principal (matriz).

Los cobros adicionales correspondientes a la modificación de la fecha de vuelo no son penalidades, sino modificaciones en el precio del transporte, razón por la cual entran bajo el supuesto del artículo 8 del Convenio. Lo mismo se aplica para el envío del pasaje prepagado y el costo del trámite documentario, que son actividades anexas que coadyuvan al cumplimiento de la obligación de transportar.