



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

EXPEDIENTE N° : 14316-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de marzo de 2015

VISTA la apelación interpuesta por

, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008599 emitida el 16 de setiembre de 2009 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009933 a 012-003-0009945 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009733, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 y por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que pese a lo informado por la Administración, 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 la 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 encuentren vinculadas o que coadyuven a dicho transporte, constituyendo por tanto parte de la normal operatividad del negocio aéreo; que los montos cobrados por concepto de penalidades se encuentran comprendidos en el artículo 8° del CDI; 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 éste se lleve a cabo de acuerdo con los términos originalmente acordados, modificándose únicamente en cuanto a la fecha o destino, situación que amerita el pago de una retribución adicional por los costos incurridos en la reprogramación del vuelo contratado y que sólo a partir de su abono se podrá exigir éste, cumpliéndose así lo previsto en el artículo 78° de la Ley de Aeronáutica Civil; añade 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, toda vez que de acuerdo a la citada norma, los ingresos obtenidos por las referidas penalidades se derivan del servicio de transporte aéreo, se encuentran dentro del ámbito de aplicación del CDI celebrado con Chile y en consecuencia, de conformidad con su artículo 8°, el aludido país es el único legitimado a gravar dichas rentas, por lo que carece de coherencia darle un tratamiento desligado e independiente al considerar que no se tratan de rentas de carácter internacional.

Que indica con relación al reparo por envío de pasajes pre-pagados, que de acuerdo con los comentarios vinculados con el artículo 8° del Modelo OCDE, los ingresos obtenidos por la venta de billetes de pasaje por cuenta de otra empresa forman parte de los beneficios obtenidos por concepto de la "explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional", lo cual ha sido reconocido por la Administración al indicar que el pago por este concepto se genera en una actividad que coadyuva a la realización del servicio de transporte, por lo que en consecuencia, tales rentas se encuentran dentro del ámbito de aplicación del referido convenio, debiendo gravarse exclusivamente en Chile, de conformidad con el citado artículo 8°.

Que respecto al reparo por *handling fee* (trámite documentario), alega que el servicio de transporte genera dos obligaciones para el transportista, esto es, el traslado de la mercadería y la tramitación de los documentos que servirán para el ingreso de la mercadería al país de destino, por lo que éste no sólo consiste en la entrega física del bien sino que debe ir acompañado de todos los documentos generados



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

desde el inicio del transporte hasta su fin, como establece el Convenio de Montreal y la Regulación Aeronáutica del Perú (RAP) 112, de lo contrario para el destinatario sería imposible recibir la carga y, consecuentemente, no se podría concluir con el servicio de transporte; en tal sentido, la entrega de la documentación y el trámite para su obtención forman parte del servicio de transporte, identificados como *handling*; adicionalmente, señala que de acuerdo con lo señalado en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000550, el concepto de transporte incluye los gastos conexos pagados por el transporte de la mercancía hasta el puerto o lugar de importación y cargos adicionales al flete como el BAF y gastos documentarios, tales como *handling* y *collect fees*. En ese sentido y considerando que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 4461-9-2011, ha establecido que los servicios de *handling* documentario resultan necesarios e indispensables para que la carga pueda ser entregada al destinatario, solicita se deje sin efecto el reparo para efectos del Impuesto General a las Ventas, puesto que es una operación exonerada, conforme el numeral 3 del Apéndice II de la ley del referido impuesto.

Que manifiesta la que la Administración ha procedido a dar por canceladas las resoluciones de multa al haber compensado los montos que la empresa habría abonado en exceso por concepto del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero, febrero, mayo, junio y setiembre de 2004, no obstante que de la redacción del numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario no se desprende que la Administración pueda efectuar compensaciones respecto de deudas cuya exigibilidad aun no hubiera sido verificada y que conforme con los artículos 76° y 77° del Código Tributario, corresponde que aquélla emita resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa para que pueda ejercer la cobranza de la deuda tributaria, siendo que no basta la sola notificación de los valores para considerarlas como exigibles, sino que esto ocurrirá cuando no hayan sido reclamadas en el plazo previsto, por tanto, es contraria a ley la compensación efectuada por la Administración. Asimismo, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 863-2-2004 y solicita que la Administración le devuelva los pagos en exceso efectuados.

Que la Administración señala que el importe cobrado por penalidades retribuye la posibilidad de ejercer la opción de cambio de fecha, que si bien se pacta dentro del contrato no forma parte del servicio de transporte aéreo en sí, sino que constituye un servicio adicional e independiente del transporte, por lo tanto, este cobro no tiene naturaleza de contraprestación del servicio de transporte aéreo, en tanto la retribución por el transporte es cancelada con el pago del boleto original, siendo que de no optarse por la modificación de la fecha inicialmente acordada, el pasajero puede viajar a su destino sin efectuar pago adicional alguno. De lo expuesto, concluye que este ingreso en modo alguno califica como renta proveniente de la actividad de transporte aéreo internacional, motivo por el cual no le resulta aplicable el artículo 8° del CDI suscrito con Chile, sino el artículo 7° del mismo, pues es generado a través de un establecimiento permanente de una empresa chilena, por lo que se someterá a imposición en el Perú. Agrega que no reviste el carácter de una renta internacional que se realice parte en el Perú y parte en el extranjero, puesto 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 de la aludida ley; y que en el supuesto negado que se considerara que dicho 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, siendo además que la recurrente no ha demostrado ninguna de sus afirmaciones, limitándose a señalar que lo cobrado no se trata de una penalidad, por lo que tal monto debería considerarse como ingreso por lucro cesante o ingreso extraordinario, el cual está gravado conforme con el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que atendiendo a lo señalado por la recurrente en su recurso de reclamación, aquélla no presta el servicio de envío de pasajes pre-pagados, sino únicamente actúa como intermediaria para facilitar al cliente el pago del boleto aéreo a favor de una tercera persona ubicada en el exterior y que en ese sentido, el ingreso que percibe por dicho concepto no forma parte del servicio de transporte, sino que deriva de una actividad complementaria que constituye un servicio accesorio, que si bien coadyuva a que otra empresa finalmente realice el servicio, ello no significa que aquél derive directamente de la



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

explotación de sus aeronaves; por tal motivo, no se encuentra comprendido dentro de los beneficios a los que se refiere el artículo 8° del Convenio suscrito con Chile, correspondiendo aplicar las reglas previstas en el artículo 7° del mismo, pues es generado por actividades realizadas en el país a través de un establecimiento permanente de una empresa chilena y, en consecuencia, debe someterse a imposición en el Perú.

Que de otro lado, señala que con relación a las resoluciones de determinación emitidas por Impuesto General a las Ventas, la recurrente sólo expone alegatos respecto al reparo por *handling* documentario; que sobre el particular debe tenerse en cuenta que mediante el Oficio N° 012-98-12.2000, publicado en la página web de la SUNAT, se ha concluido tras realizar un análisis del texto del numeral 3 del Apéndice II de la Ley de Impuesto General a las Ventas, que el servicio de tramitación de documentación correspondiente a las operaciones de carga, no se encuentra incluido como un servicio exonerado, encontrándose por tanto gravado con el aludido impuesto. Agrega que aun cuando pudiera tratarse de un servicio complementario necesario para llevar a cabo el servicio de transporte aéreo de carga internacional, en la referida ley no se ha considerado la exoneración como si lo ha hecho expresamente, por ejemplo, en el caso del manipuleo de carga, siendo que en virtud a lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Que en cuanto a las compensaciones de oficio, sostiene que se efectuaron en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario, que expresamente permite que la Administración compense deudas con créditos establecidos en un mismo procedimiento, sin necesidad que las deudas tengan el carácter de exigible y, en ese sentido, no resulta aplicable el inciso a) del artículo 115° del mismo código, por lo que no ha sido vulnerado el derecho de defensa de la recurrente.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta de Presentación N° 05001174400-01 y Requerimiento N° 0121050000220 (folios 383, 384 y 471), la Administración determinó reparos respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, disminuyéndose el saldo a favor de la recurrente, y del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009933 a 012-003-0009945; asimismo, se estableció la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que se emitieron las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009733, siendo que las resoluciones de determinación por Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2004 y las resoluciones de multa fueron compensadas con pagos en exceso del Impuesto General a las Ventas (folio 475).

Resolución de Determinación N° 012-003-0009933

Que la Resolución de Determinación N° 012-003-0009933 (folios 961 a 975) fue emitida por reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por los siguientes conceptos: 1) Penalidad por cambio de fecha o de ruta por S/. 294 265,00 y, 2) Servicio de gastos de envío de pasajes pre-pagados por S/. 117 474,00, al considerar la Administración que no se originan en actividades directamente relacionadas con la explotación de naves y aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, por lo que al no estar contempladas en el artículo 8° del Convenio para evitar la Doble Imposición – CDI suscrito entre Perú y Chile, este artículo no le es aplicable, sino el artículo 7° del referido convenio, y en consecuencia, las califica como rentas netas de fuente peruana, y aplica sobre estos importes la tasa de 30%.

Que el artículo 6° y el inciso e) del artículo 7° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establecían que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora; que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana; y que se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Que el inciso h) del artículo 14° de la referida ley, señalaba que son contribuyentes del Impuesto a la Renta, entre otras, las personas jurídicas, considerándose como tales a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que conforme con lo establecido por el artículo 1° del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio suscrito con la República de Chile¹, aquél se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Que el numeral 1 del artículo 4° del citado convenio, señala que la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Que según los numerales 1 y 2 del artículo 5° del aludido convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, comprendiendo como “establecimiento permanente”, entre otros, a las sucursales.

Que por su parte, el numeral 1 del artículo 7° del anotado convenio, señala que 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 la imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. En tanto que en el numeral 7 del mismo artículo, se señala que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de dicho Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por este artículo.

Que el artículo 8° del mismo convenio, el cual regula los beneficios empresariales que derivan del transporte terrestre, marítimo y aéreo, establece en su numeral 1, que 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; siendo que en el numeral 2, precisa que para los fines de este artículo el término “beneficios” comprende, en especial a: (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.

Que de las normas citadas, se advierte que 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 8° del mencionado convenio, por lo que en ese sentido, a efecto 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.

¹ Aplicable desde el 1 de enero de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

1) Penalidades por cambio de fecha o de ruta

Que según se aprecia de autos, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122060001116, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación fehaciente el motivo por el cual los ingresos por concepto de penalidad por cambio de fecha o de ruta, por el importe de S/. 294 265,00, detallados en el Anexo N° 1.2 del citado requerimiento, no fueron considerados dentro de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta como ingresos no operacionales afectos al 30% (folios 838 y 839).

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente señaló que la penalidad por cambio de fecha o de ruta constituye una parte inherente del negocio, debido a que su finalidad es evitar que el cliente realice modificaciones al boleto aéreo de transporte que puedan generar sobrecostos a las aerolíneas, encontrándose estrechamente vinculado al negocio de transporte aéreo y por ende, comprendido dentro de los alcances del artículo 8° del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal suscrito entre Perú y Chile, en consecuencia, la renta obtenida deberá gravarse en Chile (folio 769).

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 04461-9-2011, ha señalado que *"la tarifa del transporte aéreo internacional establecida por la recurrente contempla un precio fijo, o un precio inicial que puede ser modificado a un mayor monto si el usuario requiere que el servicio sea prestado en fecha distinta a la consignada en el pasaje, el pago por el cambio de fecha constituye un monto necesario para que el servicio de transporte pueda prestarse, formando parte de la tarifa del servicio de transporte."*

Que adicionalmente, en tal resolución se ha indicado que *"los importes cobrados por la recurrente por cambio de fecha de vuelo retribuyen el servicio de transporte aéreo internacional de acuerdo con las condiciones pactadas, y no se originan por un incumplimiento contractual, estos ingresos no tienen naturaleza de penalidad, por lo que carece de sustento lo señalado por la Administración."*

Que el criterio antes señalado también resulta aplicable en el caso de la penalidad por cambio de ruta, por lo que dicho pago constituye un monto necesario para que el servicio de transporte pueda prestarse en un lugar distinto al pactado originariamente, lo cual responde a un requerimiento del usuario.

Que en ese sentido, los ingresos obtenidos por los referidos conceptos (cambio de fecha o cambio de ruta) derivan del transporte aéreo en tráfico internacional, en consecuencia, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 8° del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio suscrito con la República de Chile, y por tanto, se encuentran sometidos a imposición en Chile, correspondiendo levantar el presente reparo y revocar la apelada en tal extremo.

2) Servicio de gastos de envío por pasajes pre-pagados

Que de autos se aprecia que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122060001116, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación fehaciente el motivo por el cual los ingresos por concepto de venta por pasajes pre-pagados (gastos de envío por pre-pago), detallados en el Anexo 1.1 del citado requerimiento, no fueron considerados dentro de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta como ingresos no operacionales afectos al 30% (folio 839).

Que en respuesta al mencionado requerimiento, la recurrente alegó que el servicio de pasaje pre pagado 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 para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal suscrito entre Perú y Chile, en consecuencia, la renta obtenida deberá someterse a imposición en Chile (folio 770).

Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122060001116 (folios 784 a 786) se aprecia que la Administración señaló que el costo de envío de pasaje pre-pagado se cobra cuando se envía por el sistema MCO (Miscellaneous Order Charge) indicando que localmente se ha realizado el pago de un boleto para que éste sea emitido en el exterior. Añade que si bien este cobro coadyuva a la realización



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

del transporte aéreo, no está relacionado con el mismo, en tanto se origina por el servicio de pago de pasaje a distancia, es decir la posibilidad de pagar en un sitio distinto al de la emisión del pasaje, por lo que constituye un servicio adicional al transporte.

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 04461-9-2011, ha señalado que el pago por este concepto está relacionado con la adquisición de un pasaje, constituyendo así una modalidad de venta de pasajes, formando parte del desarrollo de las actividades de transporte aéreo internacional, por lo que no se trata de un servicio independiente de la actividad.

Que en consecuencia, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 8° del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio suscrito con la República de Chile, toda vez que el cobro de gastos por envío de pasaje pre-pagado se origina en actividades de transporte aéreo internacional, por lo tanto tales ingresos se encuentran sometidos a imposición en Chile, y en ese sentido, corresponde levantar el presente reparo y revocar la apelada en tal extremo.

Que de lo expuesto, al haberse levantado los reparos por "penalizaciones" por cambio de fecha o de ruta y por el servicio de gastos de envío de pasajes pre-pagados, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0009933.

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009934 a 012-003-0009945

Que de autos se aprecia que las aludidas resoluciones de determinación fueron emitidas al haberse efectuado reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de 2004, por los conceptos de: 1) *handling fee* (trámite documentario) por S/. 1 647 152,00 y, 2) servicio de gastos de envío de pasajes pre-pagados por S/. 117 474,00 y, 3) diferencia tarifaria por S/. 351 766,00 (folios 1049 a 1085).

Handling fee (trámite documentario)

Que según se aprecia de autos, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 012060000096 (folio 374), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la razón por la cual los ingresos por concepto de *handling fee* o trámite documentario fueron considerados como exonerados del Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta al mencionado requerimiento, la recurrente señaló que dicho concepto forma parte integrante del servicio de transporte aéreo de carga, y que por tanto se encuadra en la exoneración establecida en el numeral 3 del Apéndice II de la Ley de Impuesto General a las Ventas (folios 181 y 182).

Que el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el referido tributo grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el artículo 5° de la citada ley, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II.

Que el numeral 3 del Apéndice II de la anotada ley establecía que constituyen servicios exonerados del impuesto, entre otros, los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y los que se realicen desde el exterior hacia el país, y los servicios complementarios necesarios para llevar a cabo dicho transporte, siempre que se realicen en la zona primaria de aduanas.

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución N° 04461-9-2011, ha señalado que "*debe entenderse que el servicio de transporte aéreo de carga está conformado por una serie de actos que en forma conjunta constituyen una unidad, y comprende desde la recepción de la carga por parte del transportista en el terminal de carga de origen hasta la entrega al destinatario en el terminal de carga de destino, incluyendo al handling o trámite documentario, acto necesario e indispensable para que la carga pueda ser entregada al destinatario en el terminal de carga de destino.*"



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

Que en consecuencia, al constituir el *handling fee* (trámite documentario) un acto indispensable para que se lleve a cabo el servicio de transporte aéreo de carga, esto es, no se trata de un servicio complementario ni accesorio sino que forma parte del referido servicio, se encuentra exonerado del Impuesto General a las Ventas al estar comprendido en el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que debe levantarse el reparo, debiendo revocarse la apelada en dicho extremo.

Que cabe precisar que carece de sustento lo indicado por la Administración en el sentido que lo dispuesto en la Resolución N° 04461-9-2011 respecto del *handling fee* no resulta aplicable al reparo efectuado por el Impuesto General a las Ventas, al haberse analizado la aplicación del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta; ya que de lo expuesto en los considerandos precedentes se aprecia que se ha tomado en cuenta las conclusiones vertidas en dicha resolución sobre la naturaleza o características del servicio de transporte aéreo de carga y no el análisis efectuado sobre sus implicancias en el Impuesto a la Renta.

Que asimismo, es oportuno señalar que no se vulnera lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que en vía de interpretación no se está extendiendo la norma a un supuesto distinto de los señalados en la ley, dado que no se trata de un servicio complementario o adicional que no se encuentra dentro del listado previsto en el mencionado apéndice, sino que aquél es un servicio que forma parte integrante del servicio de transporte aéreo de carga, tal como se ha señalado previamente.

Que en la etapa de fiscalización, la recurrente aceptó los reparos por servicios de gastos de envío de pasajes pre-pagados por S/. 351 766,00 y diferencias tarifarias por S/. 117 474,00, conforme se aprecia de autos (folios 768, 778 y 779), por lo que corresponde mantenerlos.

Que estando a lo expuesto, la Administración deberá reliquidar el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 determinado en la etapa de fiscalización.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009733

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0009733 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0009933, por el importe equivalente al 50% del saldo a favor determinado indebidamente (S/. 61 761,00), siendo compensada en parte con los pagos en exceso del Impuesto General a las Ventas de mayo y setiembre de 2004 (folios 1098 y 1099).

Que asimismo, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009732 fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de la determinación del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los periodos marzo, abril, julio, agosto, octubre y noviembre de 2004 contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009934 a 012-003-0009939, por importes equivalentes al 50% del tributo omitido, los que fueron compensados con el pago en exceso del Impuesto General a las Ventas de junio y setiembre de 2004 (folios 1086 a 1097).



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

Que teniendo en consideración que los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 fueron levantados en esta instancia, no se ha acreditado la infracción que se imputa a la recurrente, por lo que debe revocarse la apelada en este extremo y dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0009733.

Que por otro lado, respecto del Impuesto General a las Ventas se ha levantado el reparo referido al *handling fee* (trámite documentario), manteniéndose los reparos por diferencias tarifarias y por servicios de gastos de envío por pasajes pre-pagados que fueron aceptados por la recurrente, por lo tanto, se verifica la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; sin embargo, la Administración deberá reliquidar el importe de la sanción a que se refieren las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009732, en función a lo resuelto en esta instancia.

Compensación

Que de los anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009934 a 012-003-0009939 emitidas por Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo, abril, julio, agosto, octubre y noviembre de 2004, de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009733 y del informe que sustenta la apelada (folios 942 a 952, 1073 a 1099 1139 y 1140/vta), se aprecia que la Administración, al amparo del artículo 40° del Código Tributario, compensó las deudas contenidas en los citados valores con los pagos en exceso del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los periodos de enero, febrero, mayo, junio y setiembre de 2004, determinados como producto de la fiscalización efectuada.

Que el artículo 40° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, establecía que la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones e intereses pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas: 1) Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley; 2) Compensación de oficio por la Administración Tributaria; y 3) Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale.

Que el inciso a) del numeral 2 del citado artículo señalaba que procede la compensación de oficio por la Administración, si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.

Que agregaba la aludida norma, que la compensación señalada en los numerales 2 y 3 surtiría efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo del citado artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

Que el inciso b) del artículo 59° del código en mención establecía que por el acto de la determinación de la obligación tributaria, la Administración verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que el artículo 62° del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prescribía que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, para lo cual dispone de las facultades discrecionales que se mencionan en el indicado artículo².

² El artículo 62° del Código Tributario señala que, entre otras, la Administración dispone de las siguientes facultades:
"1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes. b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad. c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Sólo en el caso que, por razones

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

Que el artículo 76° del aludido código señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, el artículo 77° del mencionado código indica que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: "1. El deudor tributario. 2. El tributo y el período al que corresponda. 3. La base imponible. 4. La tasa. 5. La cuantía del tributo y sus intereses. 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria. 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen".

Que de la normatividad expuesta se tiene que en el ejercicio de su función de fiscalización, la Administración verifica la correcta determinación de las obligaciones tributarias, a través de la inspección, la investigación y el control del cumplimiento de dichas obligaciones, disponiendo de las facultades previstas por el artículo 62° del Código Tributario, y, como resultado de dicha labor emite una resolución de determinación en la que determina crédito o deuda, en la cual consignará, entre otros, la cuantía del tributo y sus intereses, así como los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria examinada.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 1289-9-2011 y 21243-1-2011, para establecer la cuantía del tributo y los intereses a cargo del sujeto fiscalizado, es necesario que la Administración, al emitir la resolución de determinación, considere los pagos en exceso que hubiera determinado en el procedimiento de fiscalización, en virtud del numeral 2 del artículo 40° del Código Tributario, para que la deuda determinada corresponda al importe que en definitiva debe pagar el contribuyente como consecuencia de la fiscalización practicada, no siendo necesario que la deuda a compensar tenga la condición de exigible coactivamente.

Que como se ha señalado, en el presente caso como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la Administración determinó pagos en exceso por el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los periodos enero, febrero, mayo, junio y setiembre de 2004, los cuales fueron compensados con las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009934 a 012-003-0009939 emitidas por Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo, abril, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2004, y en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009733, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que no obstante, para efecto de la compensación efectuada procede que la Administración tenga en cuenta lo expuesto anteriormente respecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas de dichos periodos y de las resoluciones de multa vinculadas.

Que con relación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 863-2-2004 invocada por la recurrente, cabe indicar que no resulta aplicable al caso de autos, por cuanto versa sobre un caso en el cual la Administración determinó procedente la devolución del crédito tributario otorgado por la Ley N° 26782, el cual fue compensado con deudas tributarias determinadas en un procedimiento de fiscalización distinto en el que se determinó el mencionado crédito tributario, situación que no ocurre en el caso materia de autos.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo el 11 de marzo de 2015, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0221-2015-EF/TF que obra en autos (folio 1273).

debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles. También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles".



Tribunal Fiscal

N° 02755-3-2015

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Falconi Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140008599 de 16 de setiembre de 2009, en los extremos referidos a los reparos al Impuesto a la Renta por penalidad por cambio de fecha o de ruta y por el servicio de envío de pasajes pre-pagados, así como el reparo al Impuesto General a las Ventas por *handling fee* (trámite documentario); **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0009933 y la Resolución de Multa N° 012-002-0009733; **DISPONER** que Administración proceda conforme lo expuesto en la presente resolución respecto de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0009934 a 012-003-0009939 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0009727 a 012-002-0009732 y a la compensación efectuada; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

FALCONI SINCHE
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
CM/BV/MR/erb