



Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 15/04/2021 08:23:31
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

EXPEDIENTE N° : 10297-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de abril de 2021

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales¹ de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT², en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004³.

CONSIDERANDO:

- Argumentos de la recurrente:

Que la recurrente sostiene que la doble imposición se presenta principalmente por imposición de dos o más sistemas tributarios, que gravan las rentas que se producen en su territorio y las rentas de fuente extranjera, siendo que para efecto de atenuar el doble efecto impositivo, los Estados establecen normas de carácter especial y celebran convenios que delimitan la potestad tributaria de los estados signatarios; que de ello se desprende que cuando un contribuyente se encuentre obligado a tributar dos veces por la misma actividad, en aplicación del mismo impuesto y por el mismo período, equivale a una doble imposición o duplicidad de pago inadmisibles, toda vez que se trata de un evidente error de la Administración que va a generar un ingreso indebido, de tal manera que la persona sujeta a tributación en más de un país soporta una carga tributaria mayor que si estuviera sujeta únicamente a una soberanía fiscal; siendo que la doble imposición puede llegar a constituirse en confiscatoria y violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva, debido a una ausencia de coordinación internacional que termina perjudicando a los contribuyentes.

Que manifiesta que de acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre Perú y Chile, uno de los estados, en el que se establezca la sucursal, tiene el derecho de gravar las rentas atribuibles a dicho establecimiento permanente; por lo que la sucursal de Cielos en Chile, al tratarse de un establecimiento en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación de una empresa extranjera (Cielos), pudiendo cerrar actos y negocios en los términos señalados por la principal, queda sujeta a las obligaciones tributarias conforme a la legislación de Chile. Refiere que en el primer párrafo del artículo 7 del CDI de Perú con Chile se establece 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, y que en la medida que la empresa realice su actividad de dicha manera, dichos beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente, que en su caso corresponde a la sucursal establecida en Chile. Agrega que el término "beneficio" alude a una renta neta de manera que el Estado de la fuente debe permitir la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de beneficios en términos o condiciones equiparables a las aplicables para las empresas residentes.

¹ El expediente fue elevado por la Intendencia Lima de la SUNAT (fojas 830 y 831).

² Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

³ Asimismo, la Resolución de Intendencia N° dejó sin efecto la Resolución de Multa N° , extremo que no es materia de grado.



Firmado Digitalmente por
AMICO DE LAS CASAS
Lorena Maria De Los
Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 15/04/2021
08:21:07 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado
Digitalmente por
VILLANUEVA
AZNARAN Lily Ana
FAU 20131370645
soft
Fecha: 14/04/2021
10:04:27 COT
Motivo: Soy el
autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/04/2021 10:15:19
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

Que señala que según el artículo 8 del referido CDI los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado, y no establece nada sobre los beneficios que pueda obtener el Estado de residencia a través de un establecimiento permanente por las operaciones realizadas por concepto de transporte aéreo, para lo cual deben remitirse a lo establecido en el artículo 5 del CDI, en el que se regulan los alcances del establecimiento permanente. Manifiesta que el concepto de beneficios, según el artículo 8 del CDI, no está referido a una renta neta que se obtiene de acuerdo a la legislación interna del Impuesto a la Renta en donde se encuentra establecida la sucursal (Chile), sino que está compuesta sobre la base de ingresos brutos que se derivan directamente de la explotación de aeronaves de vuelo internacional, es decir, se trata de rentas que no caen dentro del concepto de beneficios empresariales. Sostiene que en el supuesto de que la sucursal ubicada en Chile tuviera que trasladar sus beneficios a Perú para que sean gravados con el Impuesto a la Renta peruano, tendría que efectuarse en base a los ingresos brutos de la sucursal para dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 8 del Convenio, lo que resultaría imposible, toda vez que las sucursales tributan en base a una renta neta que es determinada de acuerdo al Impuesto a la Renta del país de la fuente, en este caso en Chile; por lo que la interpretación de la Administración no es correcta y le causa perjuicio, al no aceptar como crédito el impuesto pagado en Chile.

Que sostiene respecto del Convenio de Doble Imposición celebrado entre Perú y Argentina firmado en 1948, que aquél data de una legislación impositiva antigua donde algunos tributos se encuentran derogados, tal como el Impuesto a los Réditos, hoy Impuesto a las Ganancias; que en dicho convenio existe una tendencia sobre el principio de la fuente; que la legislación peruana de ese entonces adaptó el criterio de la fuente para determinar la vinculación territorial de las rentas alcanzadas por el referido tributo a los contribuyentes, prescindiendo de los criterios de nacionalidad y domicilio. Manifiesta que en dicho CDI, el gobierno de Argentina se compromete en reciprocidad a eximir del Impuesto a los Réditos y todo otro impuesto sobre los beneficios a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y área entre Argentina y cualquier otro país, obtenido por empresas constituidas en Perú, igual compromiso asume Perú; que dicho convenio no regula el significado de establecimiento permanente, por lo que dichos países han adoptado la teoría del establecimiento permanente, según la cual el gravamen debe aplicarse solamente por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente, y en ese sentido la SUNAT no puede desconocer los impuestos pagados por la Sucursal de Cielos en Argentina.

Que refiere que el CDI suscrito entre Argentina y Perú no trata ni menciona el concepto relativo al significado de establecimiento permanente, no obstante, toda vez que los aludidos países han adoptado la teoría del establecimiento permanente, el gravamen solo puede aplicarse por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente, por lo que al carecer el referido Convenio de toda regulación respecto a los beneficios o utilidades derivadas de un establecimiento permanente, la Administración no tiene derecho alguno de desconocer los impuestos pagados por la sucursal de Cielos en Argentina, ya que dicho Estado adquiere el derecho exclusivo de gravar dichos beneficios en tanto el Convenio no contiene un tratamiento especial para este tipo de rentas, lo que le originaría una doble imposición que es precisamente contrario a todo convenio. Agrega que dicho CDI no ha sido aprobado por el Congreso, por lo que su aplicación no tiene efecto alguno entre los países contratantes.

Que sostiene en relación con el Convenio de Doble Tributación de la Comunidad Andina, que de acuerdo con dicho CDI, una empresa del país miembro de la residencia no estará sujeto al Impuesto a la Renta en el país miembro de la fuente a menos que dicha empresa desarrolle negocios en ese país miembro de la fuente a través de un establecimiento permanente; que en ese sentido, cuando una empresa de un país miembro realiza actividad empresarial a través de una sucursal en otro país miembro, el derecho de gravar dichos beneficios empresariales o rentas derivadas del desarrollo de la actividad empresarial corresponde al país miembro de la fuente, en su caso las sucursales ubicadas en Ecuador y Colombia, las cuales desarrollan actividades empresariales en dichos países al celebrar contratos de transporte con clientes locales o internacionales para el transporte de carga desde los referidos países miembros a otros distintos, sin llegar a Perú en ningún momento, lo que les origina una serie de gastos para poder cumplir con los servicios de transporte, tales como servicios aeroportuarios, servicios públicos y cargas impositivas. Refiere que las rentas obtenidas por dichas sucursales por actividades empresariales desarrolladas tanto en Ecuador como en Colombia son de fuente de estos países miembros, por lo que la renta generada por tales



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

sucursales está sujeta al Impuesto a la Renta de dichos países, que una vez determinado y pagado de acuerdo con su legislación interna, se procede a obtener la renta neta para que conjuntamente con las rentas gravables de la empresa principal en Lima tributen conforme con las normas del Impuesto a la Renta de Perú, aplicándose el crédito correspondiente por el impuesto pagado en el exterior.

- Argumentos de la Administración:

Que la Administración señala que respecto de la renta obtenida por la recurrente a través de la sucursal en Chile por concepto de transporte aéreo de carga internacional, que ésta constituye una renta de fuente extranjera afecta al Impuesto a la Renta peruano, en tanto tributa por su renta de fuente mundial. Alude que con el fin de dilucidar la asignación del Estado donde corresponderá el gravamen, el CDI celebrado con Chile, refiere que en virtud del artículo 8 del aludido Convenio, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado; es decir, se prevé el gravamen exclusivo en el país de la residencia, lo que en este caso corresponde al Perú; y que ni en etapa de fiscalización ni en instancia de reclamación la recurrente acreditó haber realizado actividad adicional al transporte aéreo internacional de carga no regular hacia Chile y desde Chile hacia otros países; e invoca el Informe N°

Que indica que la recurrente constituyó una sucursal en Argentina dedicada al transporte aéreo internacional de carga no regular; que mediante el intercambio de Notas entre el Ministerio de Relaciones Exteriores de Argentina y la Embajada de Perú, se suscribió un Acuerdo entre Perú y Argentina para Evitar la Doble Tributación de las Rentas Procedente del Transporte Marítimo y Aéreo, donde dichos países acordaron eximir del Impuesto a la Renta y todo 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 Argentina y viceversa. Precisa que los beneficios obtenidos en Argentina por una empresa constituida en el Perú (como es el caso de la recurrente), se encontrarán exentos del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto sobre beneficios en el país de la fuente (Argentina), debiendo tributarse en el lugar de residencia (Perú).

Que señala que de acuerdo con lo establecido en el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto pagado en el exterior no resulta aplicable para el caso de la recurrente, toda vez que realizó el pago del Impuesto a la Renta en los aludidos Estados de la fuente, los cuales no resultaban competentes para percibir dichos gravámenes, en virtud de los CDI suscritos por el Perú con Chile y Argentina.

Que en relación con el impuesto pagado en Brasil y Uruguay, indica que de la evaluación de la documentación proporcionada por la recurrente en etapa de fiscalización, correspondiente a declaraciones juradas, no se sustentan fehacientemente los supuestos pagos efectuados frente a las Administraciones Tributarias de Brasil y Uruguay por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, no encontrándose debidamente sustentado el crédito deducido.

- Análisis en esta instancia:

Que mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____, notificados con arreglo a ley el 16 de setiembre de 2008 (fojas 363 a 365 y 468), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; siendo que como consecuencia emitió la Resolución de Determinación N° _____ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (fojas 589 a 627)⁴.

Que en la citada resolución de determinación la Administración formuló la siguiente determinación (fojas 590 y 625):

⁴ Además, emitió la Resolución de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 629 y 630), que fue dejada sin efecto por la resolución apelada, y no es materia de grado.



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

Cuadro N° 01. Renta neta imponible según RD N°

Concepto	S/
Utilidad según declaración	7 927 447,00
Adiciones según declaración	1 002 933,00
Renta neta según declaración Form. PDT	8 930 380,00
Reparos:	
Deducción de la renta de fuente mundial (matriz + sucursales) declarada	(7 927 447,00)
Renta de fuente peruana declarada	4 933 200,00
Renta de fuente extranjera (sucursales) en aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición tributaria en materia de transporte aéreo	4 021 375,00
Chile	S/ 2 947 206,00
Argentina	S/ 1 185 506,00
Ecuador	S/ (63 246,00)
Colombia	S/ (48 091,00)
Total reparos	1 027 128,00
Renta neta imponible según RD	9 957 508,00

Que asimismo, indicó que no se aceptaba el crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera ascendente a S/ 1 317 616,00 declarado por la recurrente (foja 598), y que se resume a continuación:

Cuadro N° 02. Reparo por Crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera

País	Impuesto a la Renta de Fuente Extranjera S/
Chile	510 233,00
Argentina	433 776,00
Brasil	339 041,00
Uruguay	34 566,00
	1 317 616,00

Que la recurrente presentó recurso de reclamación contra los referidos valores (fojas 538 a 554), el cual fue declarado fundado en parte por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 768 a 801), levantando la totalidad de los reparos a la renta neta imponible, y manteniendo el reparo al crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera ascendente a S/ 1 317 616,00.

Que cabe precisar que según la resolución apelada la renta neta imponible está conformada por los siguientes conceptos:

Cuadro N° 03. Renta neta imponible según Resolución de Intendencia N° 0150140009507

Concepto	S/
Renta de fuente peruana: Matriz Lima	4 933 202,00
Renta de fuente extranjera: Sucursales en el extranjero ⁵	2 994 245,00
Chile	2 947 205,00
Argentina	1 185 505,00
Miami	1 085 249,00
Los Ángeles	513 131,00
Ecuador	(63 246,00)
Colombia	(48 092,00)
Uruguay	(78 097,00)
Brasil	(2 547 410,00)
Adiciones según declaración jurada	1 002 933,00
Renta neta imponible según RI:	8 930 380,00

⁵ Foja 768.



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

- Chile

Que conforme con lo establecido por el artículo 1 del Convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio suscrito con la República de Chile¹⁰, aquel se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Que de acuerdo con el acápite g) del párrafo 1 del artículo 3 del aludido Convenio, la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por una nave, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

Que por su parte el párrafo 7 del artículo 7 del citado Convenio establece que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de dicho Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Que el párrafo 1 del artículo 8 de citado Convenio indica 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 solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 293)¹¹, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito un análisis detallado de los tipos de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas), obtenida en su sucursal de Chile en el ejercicio 2004, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente, teniendo en cuenta la información presentada en respuesta al Requerimiento N° , según los rubros señalados en el Anexo N° 1.1 del citado requerimiento, referido a rentas brutas, costos, gastos, e Impuesto a la Renta de dicha sucursal (foja 292).

Que la recurrente mediante el escrito de fecha 15 de setiembre de 2009 (foja 286), manifestó que la totalidad de rentas de la sucursal de Chile fue obtenida en el desarrollo de las actividades empresariales realizadas en Chile, y que ello figura en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 287 a 289)¹², la Administración dejó constancia de la información proporcionada por la recurrente, de cuya evaluación señaló que los ingresos obtenidos de su sucursal en Chile no figuran en forma detallada por tipo de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas) en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta del ejercicio presentada en dicho país; que la recurrente no precisó en su respuesta el tipo de rentas que fueron obtenidas en sus sucursal de Chile durante el ejercicio 2004, no detalló su composición señalando de manera general que fueron obtenidas en el desarrollo de sus actividades empresariales realizadas en dicho país.

Que de lo actuado se tiene que durante la fiscalización la recurrente no detalló el tipo de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas), obtenida en Chile.

Que, ahora bien, la recurrente sostiene que las actividades de transporte aéreo que realizó originaron ingresos gravados con el impuesto a la renta de Chile y sujetos a imposición en dicho Estado, toda vez que dicha sucursal constituye un establecimiento permanente en Chile, lo que originó el pago de un impuesto en el aludido país, el cual constituye crédito contra el Impuesto a la Renta en Perú.

Que tal como se ha señalado precedentemente, el artículo 8 del CDI con Chile, antes glosado, establece 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 solo pueden someterse a imposición en ese Estado, en decir, en este caso correspondía que los ingresos por transporte aéreo de la sucursal de Chile fueran gravados en Perú.

¹⁰ Aplicable desde el 1 de enero de 2004.

¹¹ Notificado con arreglo a ley el 14 de setiembre de 2009 (foja 294).

¹² Notificado con arreglo a ley el 25 de setiembre de 2009 (foja 290).



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

Que en ese sentido, existe coincidencia entre la renta neta imponible de S/ 8 930 380,00, consignada por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 presentada mediante Formulario PDT (fojas 217 a 221), y la verificada por la Administración en la instancia de reclamación, al haber levantado los reparos a la base imponible efectuados en la fiscalización.

Que en tal sentido, es materia de controversia establecer si el reparo al crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera ascendente a S/ 1 317 616,00, efectuado por la Administración en la fiscalización, y mantenido por la apelada, se encuentra arreglado a ley.

Que según el inciso e) del artículo 88 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF⁶, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79 deducirán de su impuesto los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Que el artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF⁷, indica que tratándose de créditos por Impuesto a la Renta pagado en el exterior: 1) El crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley; 2) Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y 3) El crédito solo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto a la Renta en el extranjero con documento fehaciente.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 638), se aprecia que es una empresa constituida en el Perú, por lo que se encuentra domiciliada en el país, conforme con el inciso d) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2004, presentados por la recurrente en la fiscalización, se observa que la empresa se dedica a la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros, carga y correo nacional e internacional (foja 43), apreciándose de autos que para el desarrollo de su actividad estableció sucursales en el extranjero.

Que de acuerdo con las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta, la sucursal en el extranjero de una empresa constituida en el país, es considerada como un sujeto distinto a su matriz⁸.

Que de la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 presentada por la recurrente mediante el Formulario PDT (foja 219), se aprecia que dedujo como crédito contra el Impuesto a la Renta en la Casilla 123 la suma de S/ 1 317 616,00.

Que en la etapa de fiscalización la recurrente proporcionó un detalle del Impuesto a la Renta pagado en el exterior (foja 181), en el que figura que efectuó los siguientes pagos del impuesto⁹:

Cuadro N° 04. Pagos del Impuesto a la Renta de fuente extranjera según contribuyente

Pais	Impuesto a la Renta de Fuente Extranjera S/
Chile	510 233,00
Argentina	433 776,00
Brasil	339 041,00
Uruguay	34 566,00
	1 317 616,00

⁶ Redacción recogida en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

⁷ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 5 de octubre de 2004.

⁸ En similar sentido se ha pronunciado la Resolución N° 11737-5-2019 respecto de la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior.

⁹ Los pagos fueron efectuados en moneda extranjera, los que fueron convertidos a moneda nacional al tipo de cambio aplicable.



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

Que en relación con lo sostenido por la recurrente respecto de que al constituir la sucursal de Chile un establecimiento permanente correspondía que Chile gravara con el impuesto sus operaciones de transporte aéreo, para lo cual se ampara en lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 7 de referido CDI, cabe indicar que de acuerdo con el numeral 7 del artículo 7 del anotado CDI, antes glosado, se indica expresamente que las disposiciones comprendidas en dicho artículo no resultan aplicables cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de CDI, lo que ocurre en el caso materia de autos que está comprendido en el artículo 8 del aludido CDI, criterio recogido en la Resolución N° 02755-3-2015¹³, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que, en ese sentido, toda vez que el pago del Impuesto a la Renta realizado por la sucursal de la recurrente en Chile fue un pago indebido por corresponder gravarse en Perú, no se encuentra con arreglo a ley aceptar la aplicación de dicho pago como un crédito contra el Impuesto a la Renta en Perú, por lo que se mantiene el reparo y se confirma la apelada en este extremo.

• Argentina

Que el Acuerdo entre el Perú y la República de Argentina para Evitar la Doble Tributación de la Renta Procedente del Transporte Marítimo y Aéreo, fue suscrito por intercambio de Notas entre el Ministerio de Relaciones Exteriores de Argentina y la Embajada del Perú en la ciudad de Buenos Aires los días 23 y 26 de octubre de 1948¹⁴.

Que de acuerdo con lo establecido en dicho Convenio el gobierno argentino se comprometió bajo condición de reciprocidad, a eximir del Impuesto a los Réditos y de todo otro impuesto sobre beneficios, a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea entre la República Argentina y cualquier otro país, obtenidos por empresas constituidas en Perú, y comprometiéndose el Perú en los mismos términos.

Que el aludido acuerdo señala que la expresión "ejercicio de la navegación marítima y aérea", significa el negocio de transporte de personas o cosas efectuado por propietarios o fletadores de naves o aeronaves.

Que agrega que por "empresas constituidas en el Perú" se entiende a las personas físicas individuales residentes en dicho país sin domicilio en la República de Argentina, que ejerzan el negocio de transporte marítimo y aéreo de las sociedades de capitales o personas constituidas conforme a las leyes de Perú y que tengan dentro de su territorio la sede de su dirección y administración central, incluyendo bajo este concepto la explotación del transporte marítimo y aéreo efectuado por el Estado Peruano o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

Que por "empresas constituidas en la República Argentina", se entiende a las personas físicas individuales residentes en dicho país sin domicilio en Perú, que ejerzan el negocio de transporte marítimo y aéreo y a las sociedades de capitales o personas constituidas conforme a las leyes de la República Argentina y que tengan dentro de su territorio la sede de su dirección y administración central. Se incluye, asimismo, bajo ese concepto la explotación del transporte marítimo y aéreo efectuada por el Estado Argentino o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 293)¹⁵, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito un análisis detallado de los tipos de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas), obtenida en su sucursal de Argentina en el ejercicio 2004, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente, teniendo en cuenta la información presentada en respuesta al Requerimiento N° según los rubros señalados en el Anexo N°

¹³ En la Resolución N° 02755-3-2015 se analizó el caso de una sucursal peruana de una empresa constituida en Chile, en el que se estableció que 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 originaba en actividades de transporte aéreo internacional de una sucursal en Perú de una empresa constituida en Chile, concluyendo que tales ingresos se encontraban sometidos a imposición en Chile.

¹⁴ Tal como se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008.

¹⁵ Notificado con arreglo a ley el 14 de setiembre de 2009 (foja 294).



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

1.1 del citado requerimiento, referido a rentas brutas, costos, gastos, e Impuesto a la Renta de dicha sucursal (foja 292).

Que la recurrente mediante el escrito de fecha 15 de setiembre de 2009 (foja 286), manifestó que la totalidad de rentas de la sucursal de Argentina fue obtenida en el desarrollo de las actividades empresariales realizadas en Argentina, y que ello figura en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 287 a 289)¹⁶, la Administración dejó constancia de la información proporcionada por la recurrente, de cuya evaluación señaló que los ingresos obtenidos de su sucursal en Argentina no figuran en forma detallada por tipo de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas) en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta del ejercicio presentada en dicho país; que la recurrente no precisó en su respuesta el tipo de rentas que fueron obtenidas en sus sucursal de Argentina durante el ejercicio 2004, no detalló su composición señalando de manera general que fueron obtenidas en el desarrollo de sus actividades empresariales realizadas en dicho país.

Que de lo actuado se tiene que durante la fiscalización la recurrente no detalló el tipo de renta (transporte aéreo nacional, transporte aéreo internacional y otras rentas), obtenida en Argentina.

Que ahora bien, la recurrente sostiene que el Convenio de Doble Imposición celebrado entre Perú y Argentina, data de una legislación impositiva bastante antigua donde inclusive, algunos tributos se encuentran derogados, tal como el Impuesto a los Réditos, actualmente Impuesto a las Ganancias, precisando que en el referido convenio existe una marcada tendencia sobre el principio de la fuente y también la legislación peruana de ese entonces adaptó el criterio de la fuente para determinar la vinculación territorial de las rentas alcanzadas por el referido tributo a los contribuyentes, prescindiendo de los criterios de nacionalidad y domicilio.

Que al respecto, cabe indicar en virtud del Acuerdo antes glosado, los gobiernos de Argentina y Perú pactaron un régimen de exenciones recíprocas del Impuesto a los Réditos para las rentas provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea, de modo que los beneficios obtenidos en Argentina por una empresa constituida en el Perú, como es el caso de la recurrente, se encontrarán exentos del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto a los beneficios, resultando claro que corresponde tributar en el lugar de la residencia en lugar de la fuente, en este caso el Perú, por lo que lo señalado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a que el referido convenio no trata ni menciona el concepto relativo al significado de establecimiento permanente, no obstante, toda vez que los aludidos países han adoptado la teoría del establecimiento permanente, el gravamen solo puede aplicarse por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente, por lo que al carecer el referido Convenio de toda regulación respecto a los beneficios o utilidades derivadas de un establecimiento permanente, la Administración no tiene derecho alguno de desconocer los impuestos pagados por la sucursal de Cielos en Argentina, ya que dicho Estado adquiere el derecho exclusivo de gravar dichos beneficios en tanto el Convenio no contiene un tratamiento especial para este tipo de rentas, lo que le originaría una doble imposición que es precisamente contrario a todo convenio; cabe señalar que de acuerdo con los alcances del texto del referido acuerdo previamente glosado, éste no contiene disposición alguna que recoja lo sostenido por la recurrente de que el gravamen solo puede aplicarse por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente o que establezca excepción alguna a lo exención acordada, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a que dicho CDI no ha sido aprobado por el Congreso, por lo que su aplicación no tiene efecto alguno entre los países contratantes, cabe indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 00898-4-2008 ha confirmado la vigencia del citado acuerdo.

Que, en ese sentido, el pago del Impuesto a la Renta realizado por la sucursal de la recurrente en Argentina fue un pago indebido, toda vez que los ingresos por la actividad de transporte aéreo se encontraban exentos

¹⁶ Notificado con arreglo a ley el 25 de setiembre de 2009 (foja 290).



Tribunal Fiscal

Nº 03110-5-2021

en dicho país, correspondiendo gravarse en Perú, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

- **Brasil y Uruguay**

Que al respecto, cabe indicar que no existen convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú con los referidos países en el periodo materia de análisis.

Que asimismo, en relación con el Impuesto a la Renta pagado en Brasil, se tiene que dentro de la documentación proporcionada por la recurrente en etapa de fiscalización obra un documento denominado "Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DJPJ – 2004" (fojas 97 a 173), que se encuentra en idioma portugués sin adjuntar la correspondiente traducción al castellano, lo que resultaba necesario de acuerdo con la Resolución N° 05438-2-2018, que cita lo dispuesto por el artículo 241 del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807¹⁷, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos; no obstante, de su revisión solo se aprecia la determinación o cálculo del impuesto y no algún abono o pago efectivo a la Administración Tributaria de Brasil, por lo que no resulta un documento fehaciente que acredite el pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 en Brasil que pudiera ser deducido como crédito del Impuesto a la Renta en virtud de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta y por el artículo 58 de su Reglamento.

Que por otra parte, respecto del Impuesto a la Renta pagado en Uruguay, la recurrente proporcionó el documento denominado "Declaración Jurada de Impuesto al Patrimonio, Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), Impuesto de la Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Control del Sistema Financiero (COSIFI), Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA) – Formulario 2/198 de la DGI – Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay" (fojas 177 a 180), apreciándose en el Rubro 7.1 – Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio – Impuesto de Control del Sistema Financiero y Compensación, que la recurrente declaró por Retenciones del IRIC de la Casilla 328 la suma de 269 215 Pesos, el cual es arrastrado a la Casilla 413 – Crédito; sin que se aprecie el pago el aludido impuesto de manera fehaciente por parte de la recurrente.

Que la recurrente no proporcionó argumento de descargo alguno en sus escritos de reclamación y apelación.

Que por lo tanto, al no haber presentado la recurrente la documentación sustentatoria de los pagos efectuados a las Administraciones Tributarias de Brasil y Uruguay por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se tiene que el reparo formulado por la Administración a la aplicación como créditos contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, se encuentra con arreglo a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto de las rentas obtenidas en Ecuador y Colombia, cabe indicar que no existe controversia al respecto, toda vez que como se ha señalado precedentemente, la Administración en la apelada levantó los reparos efectuados en la fiscalización, habiendo considerado en la determinación de la renta de fuente extranjera las pérdidas obtenidas en Ecuador y Colombia, tal como se detalla en el Cuadro N° 03 precedente, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente sobre el particular.

Con los vocales Amico de las Casas y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

¹⁷ De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



Tribunal Fiscal

N° 03110-5-2021

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2010 en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

**AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL**

**FLORES PINTO
VOCAL**

**Rodríguez López
Secretaría Relatora**
VA/RL/TT/jcs.

NOTA: Documento firmado digitalmente.