

## **INFORME N.º 048 -2016-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso d) del artículo 48º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta aplicable tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país, que desarrollen actividades de transporte aéreo y fletamento o transporte marítimo entre el Perú y el extranjero, en los casos en que los países donde tienen su sede otorguen a las líneas peruanas que operen en dichos países la aplicación de una tasa cero para la determinación de su Impuesto a la Renta.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

### **ANÁLISIS:**

1. El inciso d) del artículo 48º de la LIR establece que se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen actividades de transporte entre la República y el extranjero, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales al 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y al 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países.

Agrega dicho inciso que la empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Por su parte, el numeral 2 del inciso b) del artículo 27º del Reglamento de la LIR dispone que para efecto de que tales empresas no domiciliadas gocen de la exoneración en mención deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú, o cualquier otra documentación que acredite de manera fehaciente que su legislación otorga la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas peruanas que operen en dichos países; y que la SUNAT evaluará la información presentada, quedando facultada a requerir cualquier información adicional que considere pertinente.

Añade el numeral citado que tal exoneración estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas; y que de producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria, así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

De las normas citadas se tiene que la legislación tributaria peruana prevé un tratamiento exoneratorio respecto del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades previstas en el inciso d) del artículo 48° de la LIR que realicen las empresas no domiciliadas<sup>(1)</sup>, entre el Perú y el extranjero, a condición de que estas acrediten, conforme al Reglamento de la LIR, que las líneas peruanas gozan de exoneración del referido impuesto en el país sede de aquellas empresas.

2. Al respecto, esta Administración Tributaria ha señalado que el sustento para exonerar del Impuesto a la Renta a la renta neta de fuente peruana obtenida por sujetos no domiciliados que desarrollen la actividad de transporte aéreo y de transporte marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, se encuentra en el principio de reciprocidad consagrado en el citado inciso d) del artículo 48° de la LIR<sup>(2)</sup>.

Por lo tanto, la condición establecida por la normativa bajo análisis, para efecto de que proceda el tratamiento exoneratorio respecto del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades previstas en el inciso d) del artículo 48° de la LIR que realicen las empresas no domiciliadas, entre el Perú y el extranjero, referida a que las líneas peruanas gocen de *exoneración* del referido impuesto en el país sede de aquellas empresas, debe ser entendida en el contexto del principio de reciprocidad a que alude dicho inciso.

En cuanto a ello, el Ministerio de Relaciones Exteriores (RREE) ha indicado lo siguiente<sup>(3)</sup>:

*“(...) la práctica legal en nuestro país reconoce en el concepto de “Reciprocidad” una fuente jurídica de la que pueden emanar derechos y obligaciones entre las partes involucradas en la relación de reciprocidad. De esta manera, si una de las partes ejecuta la acción o conducta sujeta a reciprocidad, crea en la otra parte la obligación de actuar en correspondencia de manera igual, similar, equivalente o análoga, y genera, en consecuencia, su derecho a invocar tal conducta. (...)”*

---

<sup>1</sup> Así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

<sup>2</sup> Tercer párrafo del numeral 2 del rubro “Análisis” del Informe N.°023-2011-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT ([www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)).

Lo mismo fluye de lo señalado en el primer párrafo del numeral 2 del rubro “Análisis” del Informe N.° 199-2008-SUNAT/2B0000.

<sup>3</sup> Of. RE(LEG/ODI) N.°2-5-E/207.

Como se puede apreciar, de acuerdo a lo sostenido por el Ministerio de Relaciones Exteriores, el principio de reciprocidad demanda que la conducta o tratamiento de los Estados involucrados deba ser igual en la materia de que se trate, por parte de tales Estados; o también similar, equivalente o análogo.

En ese sentido, la condición bajo análisis de que las líneas peruanas gocen de *exoneración* del Impuesto a la Renta en el país sede de las empresas no domiciliadas en el Perú que desarrollen la actividad de transporte aéreo y de transporte marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero, se cumpliría si es que tales líneas peruanas gozan de la exoneración en cuestión o de un beneficio similar, equivalente o análogo en dicho país extranjero.

3. En este punto, corresponde determinar si es que en los casos en que dicho país extranjero otorgue a las líneas peruanas que operen allí la aplicación de una tasa cero para la determinación de su Impuesto a la Renta, se estaría dando un tratamiento similar, equivalente o análogo a la exoneración que la normativa del Impuesto a la Renta en el Perú concede a las empresas no domiciliadas en el Perú que desarrollen la actividad de transporte aéreo y de transporte marítimo o fletamento entre el Perú y el extranjero.

Al respecto, cabe mencionar que esta Administración Tributaria ha señalado, en relación con los conceptos de exoneración, beneficio tributario e inafectación, que son *“distintos e independientes entre sí”* porque *“en los dos primeros supuestos se produce el hecho imponible, pero por un mandato de la norma se efectúa una liberación de la obligación tributaria (total o parcial); en tanto que en el caso de la inafectación no se verifica la hipótesis de incidencia prevista en la norma y, por lo tanto, no se realiza ningún hecho imponible”*<sup>4</sup>.

De lo antes señalado fluye que en la exoneración, si bien se produce el hecho imponible, por mandato de la norma se efectúa una liberación de la obligación tributaria, vale decir, del cumplimiento de la prestación tributaria, con lo que el contribuyente es liberado de pagar la deuda tributaria.

Ahora bien, en el régimen de “tasa cero” también se verifica la hipótesis de incidencia prevista en la norma, pero como consecuencia de que la tasa del impuesto es cero, no se genera una prestación tributaria a cargo del contribuyente, por lo que no se genera deuda tributaria que deba pagar.

Como se aprecia, en ambos casos (exoneración y régimen de tasa cero), no obstante que se genera el hecho imponible, finalmente, el contribuyente no debe pagar Impuesto a la Renta respecto de la renta generada que sea el objeto de tales beneficios tributarios.

Por lo tanto, puede afirmarse que en los casos en que el país extranjero en el que tienen su sede los contribuyentes no domiciliados en el Perú, que desarrollen actividades de transporte aéreo y fletamento o transporte marítimo entre el Perú y el extranjero, otorgue a las líneas peruanas que

---

<sup>4</sup> Último párrafo del numeral 2 del rubro “Análisis” del Informe N.º 266-2005-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT.

operen allí la aplicación de una tasa cero para la determinación de su Impuesto a la Renta, se estaría dando un tratamiento similar, equivalente o análogo a la exoneración que la normativa del Impuesto a la Renta en el Perú concede a tales empresas no domiciliadas.

En consecuencia, la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso d) del artículo 48° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta aplicable tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país, que desarrollen actividades de transporte aéreo y fletamento o transporte marítimo entre el Perú y el extranjero, en los casos en que los países donde tienen su sede otorguen a las líneas peruanas que operen en dichos países la aplicación de una tasa cero para la determinación de su Impuesto a la Renta.

### **CONCLUSIÓN:**

La exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso d) del artículo 48° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta aplicable tratándose de contribuyentes no domiciliados en el país, que desarrollen actividades de transporte aéreo y fletamento o transporte marítimo entre el Perú y el extranjero, en los casos en que los países donde tienen su sede otorguen a las líneas peruanas que operen en dichos países la aplicación de una tasa cero para la determinación de su Impuesto a la Renta.

Lima, 17 MAR. 2016

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional  
**Intendencia Nacional Jurídica**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE**  
**DESARROLLO ESTRATEGICO**

stt  
CT0123-2016  
IRENTA – Principio de reciprocidad – inciso d) del artículo 48° de la LIR.