

INFORME N.º 021-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si en el marco de la prestación de servicios de transporte marítimo en tráfico internacional por parte de personas jurídicas residentes en Suiza, se encuentran dentro de los alcances del artículo 8 del Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio:

1. Los beneficios recibidos por sobrestadía de contenedores en territorio peruano.
2. Los servicios auxiliares y/o complementarios a los servicios de transporte marítimo en tráfico internacional.

BASE LEGAL:

Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y su Protocolo, suscrito el 21.9.2012, aprobado por Resolución Legislativa N.º 30143, publicada el 28.12.2013 y aplicable desde el 1.1.2015 (en adelante, el Convenio).

ANÁLISIS:

1. De conformidad con lo señalado en el párrafo 1 del artículo 8 del Convenio, los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Al respecto, el literal a) del numeral 9 de su Protocolo prevé que, para los fines del citado artículo, el término “beneficios” comprende:

- (i) Los ingresos brutos que provengan directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y
- (ii) Los intereses de pagos que provengan directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes e incidentales a la explotación.

Asimismo, el literal b) del indicado Protocolo señala que la expresión “explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional” por una empresa comprende:

- (i) El fletamento a casco desnudo o el arrendamiento de naves o aeronaves, y
- (ii) El arrendamiento de contenedores y equipo relacionado,

por esa empresa, siempre que dicho fletamento o arrendamiento sea incidental a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.

Con relación a lo previsto en el Protocolo, queda claro que cuando se señala lo que comprenden los términos “beneficios” y “explotación de naves o aeronaves”, se alude a supuestos que dichos términos incluyen, sin que tales supuestos sean exclusivos o excluyentes. Es decir, no se trata de una lista taxativa de actividades.

Considerando lo anterior, las precisiones indicadas en el numeral 9 del Protocolo no delimitan el alcance completo del artículo 8 del Convenio, por lo que resulta necesario evaluar si para su interpretación es posible consultar, de forma complementaria, los Comentarios al Modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “Modelo OCDE”).

2. Sobre el particular, la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha señalado⁽¹⁾ que:

- Si bien el Modelo OCDE y sus comentarios no tienen el mismo valor interpretativo que el texto mismo de un Convenio de Doble Imposición (CDI), toda vez que no forman parte de este, la doctrina se inclina mayoritariamente en sostener que aquellos califican como medios complementarios de interpretación conforme con lo dispuesto por el artículo 32 de la Convención de Viena y siempre que exista la evidencia suficiente de que las disposiciones a interpretarse se basan o se les haya querido otorgar el mismo sentido que lo expresado en el Modelo OCDE⁽²⁾.
- De acuerdo con los Comentarios al Modelo OCDE⁽³⁾ correspondientes al año 2010, vigentes a la fecha de las negociaciones y suscripción del Convenio, el alcance del párrafo 1 del artículo 8 comprende, en primer lugar, los beneficios que la empresa obtenga directamente del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo) que esta explota para tráfico internacional.
- El artículo 8, bajo los Comentarios en mención⁽⁴⁾, comprende también los beneficios de actividades llevadas a cabo por la empresa, principalmente relacionadas con el transporte de pasajeros o mercancías. Su alcance se

¹ En el Informe N.º 326-2018-EF/61.01 de fecha 5.10.2018.

² Según el artículo 32 de la Convención de Viena, se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

³ Referidos al apartado 1 del artículo 8 sobre Navegación marítima, por aguas interiores y aérea, contenidos en el numeral 4.

⁴ En su numeral 4.

extiende incluso a los beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación.

- Finalmente, los Comentarios también señalan⁽⁵⁾ que aquellas actividades que la empresa no necesita realizar a los efectos de su propia explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional pero que suponen una contribución relativamente poco significativa y que están tan estrechamente relacionadas con esa explotación que no deberían ser contempladas como una actividad empresarial diferenciada o una fuente de renta de la empresa, deberían considerarse como secundarias respecto a la explotación de buques o de aeronaves para tráfico internacional⁽⁶⁾.

Así pues -añade el MEF- se advierte que la concepción de los términos utilizados en el artículo 8 del Convenio según las precisiones del numeral 9 de su Protocolo guarda relación con los Comentarios al Modelo OCDE, no siendo opuestos, sino que, por el contrario, resulta sustancialmente evidente que lo previsto en el numeral 9 del Protocolo se encuentra respaldado en los Comentarios al Modelo OCDE.

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

⁵ En su numeral 4.2.

⁶ Sobre la base de estos criterios, en los numerales 5 al 9 de los Comentarios se describen ciertos supuestos en los que determinadas actividades realizadas por una empresa dedicada a la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional se encuentran bajo el alcance del artículo 8 del CDI. Así, señalan lo siguiente:

- a) Los beneficios obtenidos por el arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado, tribulado y equipado deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías.
- b) Se aplicará el artículo 7 (beneficios empresariales) y no el artículo 8, a los beneficios del arrendamiento de buques o de aeronaves a casco desnudo, salvo que constituyan una actividad secundaria para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves.
- c) Los beneficios obtenidos por una empresa dedicada al transporte internacional provenientes del arrendamiento de contenedores están, por lo general, directamente relacionadas o bien son secundarias respecto de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y en tales casos quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 1 del artículo 8. Se puede alcanzar la misma conclusión con relación a los beneficios obtenidos por la empresa del almacenamiento de corto plazo de tales contenedores o por cargos por la devolución tardía de contenedores. (el subrayado es nuestro)
- d) El rédito de inversiones de las empresas de transporte marítimo o aéreo (rentas de valores, obligaciones, acciones o préstamos, por ejemplo) se somete al régimen general aplicable a esta clase de renta excepto cuando la inversión generadora del rédito forma parte integral de la explotación de los buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional en el Estado Contratante, de modo que la inversión pueda ser considerada como directamente relacionada con tal explotación. Así, el párrafo 1 del artículo 8 sería de aplicación a los intereses generados, por ejemplo, por el efectivo requerido en un Estado Contratante para realizar actividad empresarial o por las obligaciones consignadas como garantía (fianza) cuando esta se exige por ley para llevar a cabo dicha actividad: en tales casos la inversión es necesaria para permitir la explotación de los buques o aeronaves en tal ubicación.

⁷ Señala este artículo que un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

3. De otro lado, respecto de lo que se entiende por sobrestadía, para efectos de la legislación tributaria peruana, el inciso i) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁹⁾ ha establecido la presunción, sin admitir prueba en contrario, de 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, obtienen rentas netas de fuente peruana por concepto de sobrestadía de contenedores para el transporte iguales a los importes que resulten por aplicación del 80% de los ingresos brutos que obtengan por el exceso de estadía de contenedores.

La sobrestadía de contenedores se computa, acorde con lo previsto en el inciso d) del artículo 27° del Reglamento de la citada ley⁽¹⁰⁾, a partir de:

1. La fecha de vencimiento del plazo para proceder al retiro de las mercaderías, según lo previsto en el conocimiento de embarque, póliza de fletamento o carta de porte.
2. De no haberse designado plazo para el retiro, a partir de la fecha en que cumpla el término del reembarque del contenedor.
3. A falta de tales estipulaciones, de acuerdo a los usos del puerto en el que se debió verificar la descarga.

Al respecto, el diccionario de la Lengua Española define la sobrestadía como cada uno de los días que pasan después de las estadías, o segundo plazo que se prefija algunas veces para cargar o descargar un buque⁽¹¹⁾.

De lo señalado fluye que el ingreso por sobrestadía de contenedores es aquel que se obtiene cuando se produce una devolución tardía de los mismos debido a un exceso del plazo de estadía previsto, siendo que tales contenedores son suministrados para que el servicio de transporte pueda realizarse.

-
- a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado,
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones,
- b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado,
- c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

⁸ Agrega el MEF que aun cuando el Perú no sea miembro de la OCDE, numerosas cortes internacionales aceptan que se pueda recurrir a los Comentarios del Modelo OCDE cuando la redacción de un CDI suscrito por un país no miembro es similar a dicho modelo y siempre que del aludido CDI no se pueda establecer el sentido de una expresión en particular.

⁹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

¹⁰ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

¹¹ <http://dle.rae.es/?id=YANtVfU>.

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

En ese sentido, tratándose de la primera consulta se puede concluir que, de acuerdo con las reglas de interpretación de la Convención de Viena, los beneficios obtenidos por personas jurídicas residentes en Suiza por concepto de sobrestadía de contenedores en territorio peruano en el marco del servicio de transporte marítimo en tráfico internacional, se encuentran dentro del alcance del párrafo 1 del artículo 8 del Convenio, siempre que dicha sobrestadía esté directamente relacionada con dicho transporte o sea secundaria respecto de este.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, en cuanto a la segunda consulta, cabe indicar que deberá determinarse en cada caso concreto si los servicios auxiliares y/o complementarios al transporte marítimo en tráfico internacional, se encuentran dentro de los alcances del artículo 8 del Convenio atendiendo a si están directamente relacionados con tales operaciones de transporte, o no estándolo, sean secundarios respecto de estos.

CONCLUSIONES:

1. Los beneficios obtenidos por sobrestadía de contenedores en territorio peruano, en el marco de la prestación de los servicios de transporte marítimo en tráfico internacional, se encuentran dentro del alcance del párrafo 1 del artículo 8 del Convenio, siempre que dicha sobrestadía esté directamente relacionada con dicho transporte o sea secundaria respecto de este.
2. Los servicios auxiliares y/o complementarios al transporte marítimo en tráfico internacional que no se encuentren previstos expresamente en el numeral 9 del Protocolo, se encuentran dentro de los alcances del párrafo 1 del artículo 8 del Convenio siempre que estuvieren directamente relacionados con tales operaciones de transporte, o no estándolo, sean secundarios respecto de estos.

Lima, 25 FEB. 2019

Original firmado por:
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS