



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional

**Análisis de las implicancias fiscales sobre
el Impuesto a la Renta Peruano en el
Servicio de Transporte Marítimo
Internacional de Mercancías bajo la
modalidad de línea regular.**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Wilbert Ubaldo García Castañeda
Tipo de trabajo:	Trabajo Final de Máster
Director/a:	Prof. Dra. María Luisa Fernández de Soto Blass
Fecha:	22/09/2022

Resumen

Detallaremos las implicancias fiscales sobre el Impuesto a la Renta Peruano del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular, independientemente del régimen aduanero al que se destinen las mercancías trasladadas, considerando las diferencias generadas debido a la forma jurídica y residencia fiscal del usuario y del prestador del servicio¹.

Describiremos las características, operatividad y modalidades de este servicio para luego hacer un breve acercamiento al sistema tributario peruano y luego detallar la normativa del Impuesto a la Renta peruano que le es directamente aplicable, desde la perspectiva del usuario y del prestador del servicio.

Palabras clave: Implicancias Fiscales, Impuesto a la Renta Peruano, Servicio de Transporte Marítimo Internacional, Línea regular.

¹ El prestador del servicio, dependiendo de la forma en que se efectúe la operación, puede ser el transportista efectivo o un intermediario que asume la calidad de “transportista” frente al usuario final del servicio y de “cargador” frente al transportista efectivo (Ejemplo: Los agentes de carga internacional).

Abstract

We will detail the fiscal implications on the Peruvian Income Tax of the international maritime transport service of merchandise under the regular line modality, regardless of the customs regime to which the transferred merchandise is destined, considering the differences generated due to the legal form and fiscal residence. of the user and the service provider.

We will describe the characteristics, operation and modalities of this service to then make a brief approach to the Peruvian tax system and then detail the Peruvian Income Tax regulations that are directly applicable to it, from the perspective of the user and the service provider.

Keywords: Fiscal Implications, Peruvian Income Tax, International Maritime Transport Service, Regular line.

Índice

Resumen y palabras clave.....	2
Abstrac and key words.....	3
1. Introducción	8
1.1. Planteamiento del problema y finalidad del trabajo	8
1.2. Justificación del tema elegido.....	9
1.3. Objetivos	9
2. El servicio de transporte marítimo internacional de mercancías.....	11
2.1. Modalidades.....	11
2.1.1. Régimen de Fletamentos.....	11
2.1.2. Transporte Marítimo de Línea Regular (liner).....	11
2.2. Bill of lading (B/L).....	11
2.2.1. Funciones del B/L.....	11
2.2.2. Secciones del B/L.....	12
2.3. El Flete Marítimo.....	14
2.3.1. Componentes de Flete Marítimo.	14
2.3.1.1. Tarifa del Flete Marítimo.	14
2.3.1.2. Recargos al Flete Marítimo.	16
2.3.2. Tipos de Flete Marítimo.	16
2.3.3. Formas de pago del Flete Marítimo.	17
2.4. Operatividad del servicio.....	17
3. El Sistema Tributario Peruano.....	19
3.1. El Código Tributario (CT).....	19
3.2. SUNAT.....	19
3.3. Regímenes Aduaneros.....	21

3.4.	En IGV en los servicios de transporte marítimo.	22
4.	El IR empresarial en el servicio de transporte marítimo de mercancías.	23
4.1.	Ámbito de aplicación del IR.	24
4.2.	Sujeción al IR.....	24
4.3.	Domicilio Fiscal.....	24
4.4.	Renta de Fuente Peruana.	25
4.4.1.	Categorías de la Renta de Fuente Peruana.	27
4.5.	Renta Bruta.	28
4.6.	Renta Neta.	28
4.7.	Tipos impositivos del IR.....	29
4.8.	Agentes Retenedores.....	29
5.	Impacto de los CDIs.....	30
5.1.	Red de convenios peruana.....	30
5.2.	CDIs bajo el modelo OCDE.	30
5.3.	La Decisión 578 (CAN).....	31
6.	Escenarios de aplicación	33
7.	Caso Práctico.....	35
8.	Conclusiones.....	42
9.	Referencias Bibliográficas	46
9.1.	Referencias Doctrinales.	46
9.2.	Referencias Legislativas.	48
9.3.	Referencias Jurisprudenciales.....	49
	Listado de abreviaturas	50

Índice de figuras

<i>Figura 1. Modelo de Bill of Lading (Guía de orientación MINCETUR).</i>	14
<i>Figura 2. Variables en la tarifa del flete marítimo (Página web de Icontainers).</i>	15
<i>Figura 3. Sistema Tributario Peruano (Página web SUNAT)</i>	19
<i>Figura 4. Impuesto a la Renta Peruano (Elaboración Propia).</i>	20
<i>Figura 5. Ingresos recaudados por SUNAT año 2021 (Estadísticas SUNAT).</i>	21
<i>Figura 6. Regímenes Aduaneros (Elaboración propia).</i>	21
<i>Figura 7. Esquema de liquidación del Impuesto a la Renta Peruano (Página Web SUNAT).</i> ...	23
<i>Figura 8. Categorías del Impuesto a la Renta de fuente peruana (Elaboración Propia).</i>	27
<i>Figura 9. CDIs en vigor firmados por Perú (Elaboración Propia).</i>	30
<i>Figura 10. Operaciones del Caso práctico integral (Elaboración Propia).</i>	38

Índice de tablas

Tabla 1. Tipos de Fletes Marítimos.....	17
Tabla 2. Conceptos.	33
Tabla 3. Posibles escenarios de aplicación.....	34

1. Introducción

1.1. Planteamiento del problema y finalidad del trabajo

Mediante el transporte vía marítima, mundialmente, se trasladan cerca del 80% de las mercancías representando la forma de transporte más rentable y eficiente para la mayoría de mercancías (OMI 2020); esto, sumado al incremento del comercio internacional, producto de la globalización, han desarrollado el mercado del servicio de transporte marítimo internacional, donde las empresas involucradas en la logística internacional buscan ofrecer, ya sea directamente o tercerizando, este servicio a favor de los usuarios, residentes fiscales de distintas jurisdicciones, aplicantes a los cualquiera de los regímenes aduaneros existentes que contempla la Ley General de Aduanas peruana.

Producto de mi experiencia laboral en el rubro de la auditoría tributaria he identificado, de forma recurrente, omisiones en el cumplimiento de obligaciones tributarias vinculadas con la retención del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados prestadores del servicio de transporte marítimo de mercancías bajo la modalidad de línea regular y en el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de los pagos realizados en virtud de este servicio por parte de los usuarios generadores de renta empresarial; sendas situaciones que probablemente derivarían en contingencias con la Administración Tributaria (SUNAT) y que a su vez generan una brecha en la recaudación del mencionado impuesto que afecta al fisco peruano.

Considerando lo descrito anteriormente, el presente trabajo busca explicar la operatividad del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular, detallar la normativa del Impuesto a la Renta peruano aplicable a los distintos escenarios posibles en los que se pueda ejecutar el mencionado servicio, considerando las distintas formas jurídicas y condición de la residencia fiscal, tanto de los usuarios como de los prestadores del servicio (sean prestadores efectivos del servicio o terceros intermediarios); con el fin que sirva de guía para ambos y evitar que incurran en incumplimientos de sus obligaciones tributarias que se generen en consecuencia de la realización del mencionado servicio.

1.2. Justificación del tema elegido

Como se detallará en el presente trabajo, el servicio de transporte marítimo internacional de mercancías, que forma parte de un conjunto de servicios dentro del rubro de la logística internacional, sumamente complejo, tiene muchas posibles variaciones en su ejecución, esto, sumado a las diferentes formas jurídicas y residencias fiscales que pueden tener los usuarios y prestadores del servicio genera cierto nivel de incertidumbre en el tratamiento tributario que debe aplicarse para cada operación en particular.

Así mismo, consideramos, que el hecho que la legislación peruana norme el impuesto sobre las ganancias (Impuesto a la Renta) en un solo cuerpo normativo, en lugar de separar como en otras jurisdicciones, en textos independientes, las normas aplicables a personas naturales (físicas), a empresas (sociedades) y a no domiciliados (no residentes) genera que la interpretación de las disposiciones aplicables al servicio materia de análisis sea confusa y propicie equivocaciones en los sujetos pasivos, ya sea como contribuyentes propiamente dichos, por ser generadores de renta gravada (prestadores del servicio) o en los que la norma otorga la calidad de responsables, es decir, agentes retenedores del impuesto (usuarios del servicio).

Es por lo mencionado en los párrafos anteriores que resulta propicio la creación de un documento que detalle las normas tributarias aplicables y describa la aplicación correspondiente para cada uno de los diferentes escenarios posibles que puedan surgir por la operación de transporte marítimo internacional bajo la modalidad de línea regular, que sirva de guía para usuarios y prestadores del servicio.

1.3. Objetivos

- 1) Describir la naturaleza del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular, identificar a los posibles usuarios y prestadores del servicio y explicar su operatividad, con el fin de detallar las diferentes casuísticas que puedan generarse en consecuencia de su ejecución.
- 2) Mencionar las disposiciones en materia tributaria, respecto del IR peruano, aplicables a las diferentes casuísticas que pueden generarse por de la ejecución del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular.

- 3) Que el presente documento sirva como una guía, dirigida a los usuarios y prestadores del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular, para la correcta aplicación de la normativa fiscal aplicable a las diferentes casuísticas que puedan generarse en la mencionada operación.

2. El servicio de transporte marítimo internacional de mercancías.

El contrato de fletamento es definido, por el Código de Comercio, al que en virtud de él se realiza el transporte vía marítima de mercancías en un buque.

2.1. Modalidades.

2.1.1. Régimen de Fletamentos.

Bajo contratos paritarios regidos por la libertad contractual, sin necesidad de formalidad alguna pero que suelen constar en documentos llamados “pólizas de fletamento” (charter parties).

2.1.2. Transporte Marítimo de Línea Regular (liner).

Esta modalidad ofrece escalas frecuentes y tarifas estables ya que cuenta con rutas y fechas preestablecidas para los viajes y a diferencia del régimen de fletamentos los términos del contrato son establecidos unilateralmente por el transportista encontrándose comúnmente estos en la parte posterior del documento llamado “Bill of Lading” o “Conocimiento de Embarque” bajo cláusulas generales.

2.2. Bill of lading (B/L)

En español llamado “Conocimiento de Embarque” es aquel documento en donde se consignan las condiciones del servicio de transporte marítimo de mercancías bajo la modalidad de línea regular y se detallan los datos de las partes que participan.

2.2.1. Funciones del B/L.

a) Recibo por la entrega de mercancías:

Funge como un recibo por las mercancías que se han embarcado a bordo del buque (conocimiento embarcado u ordinario) o que han sido recibidas con el fin de posteriormente hacerlo (conocimiento recibido para embarque), conteniendo una descripción de las mismas, realizada por el cargador, debiendo el prestador del servicio de transporte marítimo entregarlas, en el puerto de destino, tal como fueron descritas; si la descripción no se corresponde con la consignada en el comprobante de pago (Invoice) el adquiriente de las

mercancías podrá rechazar dicho B/L; así también, el mencionado adquiriente o el banco a cargo de la carta de crédito, utilizada para el pago de las mercancías, tienen pleno derecho de exigirle al vendedor que acredite un B/L “limpio” (clean bill of lading), para que proceda el pago, es decir, que en este documento, el transportista, no haya consignado observaciones negativas sobre el estado de los bienes objeto del transporte, convirtiéndolo en un B/L “manchado” (dirty bill of lading), ya que esta situación afectaría la comercialización de dichos bienes y por ende la naturaleza negociable del B/L; es preciso señalar que en la práctica es muy poco común que se realicen estas observaciones, ya que los transportistas no suelen tener acceso visual de los bienes, que son entregados a ellos dentro de contenedores que fueron cargados y sellados con precintos de seguridad (cuyos datos también son detallados en el B/L) por parte de los cargadores o de los agentes de carga.

b) Reemplazo del contrato de transporte marítimo.

Respecto de los efectos de un contrato que se celebre en virtud de un servicio de transporte marítimo de mercancías, sin firma de póliza, al recibir las mercancías objeto del transporte sin dicho documento, se entenderá que las condiciones de dicho contrato serán las consignadas en el B/L (art. 666 CC), encontrándonos así ante el régimen de conocimientos de embarque, utilizado en la modalidad de transporte marítimo de línea regular (liner).

c) Título Valor.

Los artículos del 246° al 250° de la Ley de Títulos Valores (Ley N° 27287) reconocen y regulan como tal a los B/L y clasificándolos en:

- 1) Nominativos: Consta el titular (consignatario o cargador). No es negociable.
- 2) A la Orden: Consta el nombre del consignatario, pero es endosable.
- 3) Al portador: No consta el titular, siempre legitimado cualquier tenedor.

2.2.2. Secciones del B/L.

a) Primera:

Consigna los datos del transportista, cargador y consignatario que intervienen en la operación, e indica su cualidad de negociable o no, así como la denominación del buque y los puertos en donde se realizará la carga y la descarga.

- 1) Transportista o porteador (Carrier): Aquel que celebró el contrato en virtud del servicio de transporte marítimo de mercancías con el cargador; siendo preciso señalar que

cuando se mencione al “transportista efectivo” se está señalando al que realiza efectivamente el servicio, es decir, se encarga de la administración operativa del buque en donde serán trasladadas las mercancías.

- 2) Cargador o embarcador (shipper): Aquel que celebró el contrato en virtud del servicio de transporte marítimo de mercancías con el transportista, o quien entregue efectivamente las mercancías a este.
- 3) Consignatario (consignee): Aquel autorizado para recepcionar las mercancías.

b) Segunda:

En esta sección se consigna la descripción, que el cargador otorga, de las mercancías objeto del transporte marítimo.

c) Tercera:

Se detalla el valor del flete marítimo, así como los gastos que deban incorporarse por el embarque y la firma del representante del transportista o del agente de carga, según corresponda.


BILL OF LADING				
FOR COMBINED TRANSPORT SHIPMENT (
Shipper:		Booking No.:	Bill of Lading No.:	
Consignee:				
Notify Party:		Dynamic Shipping Agencies (Pvt) Limited Suit # 301, Progressive Square, Block-6, PECHS, Shahrah-e-Faisal, Karachi, Pakistan Tel: (92-21) 4385916-20 (5 Lines) Fax: (92-21) 4535338 Web: www.dynamicshipping.com		
For Delivery Please Apply To:				
Pre-carriage by:	Place of Receipt:	Export References:		
Vessel/Voyage:	Port of Loading:	Point and Country of Origin:		
Port of Discharge:	Place of Delivery:	Onward Inland Routing:		
Container & Seal Number Marks & Numbers	No. of Pkgs	Description of Package and Goods	Gross Weight	Measurement
FREIGHT AND CHARGES		Declared value from Merchant (see Clause 10)		
Ocean Freight: <input type="checkbox"/> Prepaid <input type="checkbox"/> Collect Destination Terminal & Handling: <input type="checkbox"/> Prepaid <input type="checkbox"/> Collect		Received by the Carrier in apparent good order and condition unless otherwise noted, the Goods or the container(s) or Package(s), said to contain the cargo as described herein, for shipment to such place as agreed, authorized or permitted herein and subject to all the terms and conditions appearing on the front and reverse hereof, whether written, typed or stamped, to which the Merchant agrees by accepting this Bill of Lading. In witness whereof, 0 (zero) original Bills of Lading have been signed, one of which being accomplished, the others if any, to be void. If required by the Carrier, one (1) original Bill of Lading must be returned duly endorsed in exchange for the Goods or a delivery order. Dated At: On: By:		
<small>IMPORTANT NOTICE TO MERCHANT: THERE ARE 20 TERMS AND CONDITIONS ON THE BACK OF THIS BILL OF LADING ALL OF WHICH SHOULD BE CAREFULLY READ. THEY INCLUDE LIMITATIONS, EXEMPTIONS, DEFENCES, TIMEBAR, JURISDICTION & CHOICE OF LAW CLAUSES.</small>		As agent for the Carrier, Dynamic Shipping Agencies (Pvt) limited		

Figura 1. Modelo de Bill of Lading (MINCETUR 2015).

2.3. El Flete Marítimo.

Se refiere a la contraprestación, asumida por el usuario y a favor del prestador del servicio de transporte por vía marítima de mercancías.

2.3.1. Componentes de Flete Marítimo.

2.3.1.1. Tarifa del Flete Marítimo.

Para determinar el precio del flete marítimo los usuarios y los prestadores del servicio consideran las siguientes variantes, en función de que actividades de la operación asuma cada una de las partes involucradas.



Figura 2. Variables en la tarifa del flete marítimo (Icontainers 2022).

a) Puerto a Puerto:

Representa el flete marítimo propiamente dicho (básico).

b) Puerta a Puerta:

Incluye, además del flete marítimo propiamente dicho, el traslado por tierra desde el lugar de recojo de las mercancías, que establezca el cargador, hasta el destino final de la misma en la jurisdicción de llegada (Ejemplo: almacén del consignatario), así como los costos en ambos terminales portuarios (puerto de carga y de descarga).

c) Puerto a Puerta:

Considerando lo establecido en el inciso b), no se consideran los costos referidos al traslado por tierra hasta el destino final de las mercancías en la jurisdicción de llegada ni los asociados al terminal portuario en el puerto de descarga.

d) Puerta a Puerto:

Considerando lo establecido en el inciso b), no se consideran los costos referidos al traslado por tierra desde el lugar de recojo de las mercancías ni los asociados al terminal portuario en el puerto de carga.

e) Flete All In:

No considera independientemente los recargos al flete marítimo, incluyéndolos en el mismo; así como todas las operaciones necesarias para que las mercancías sean ubicadas en el almacén.

2.3.1.2. Recargos al Flete Marítimo.

Son generados en consecuencia de situaciones ajenas al transportista que le generan sobrecostos y cuya aplicación consiste en permitir que este los cubra sin la necesidad de cambiar la tarifa de los fletes marítimos frecuentemente y se mantenga estable.

a) Recargos Generales Marítimos

- 1) Por combustible: Consecuencia de fluctuaciones en el valor del petróleo a nivel internacional.
- 2) Ajuste monetario: Al incurrir en costos en distintas monedas.
- 3) Gastos de terminal: Monto fijo por contenedor, varía en función del puerto y los conceptos incluidos en el recargo; aplicable cuando los costos de los terminales portuarios no estén incluidos en la tarifa del flete marítimo.
- 4) B/L: Recargo por concepto de trámite documentario y emisión del conocimiento de embarque.

b) Recargos Temporales

- 1) Riesgo de guerra: Cuando el barco tiene que pasar por un lugar donde hay un conflicto bélico.
- 2) Invierno: Debido a las condiciones meteorológicas que puedan suceder durante el trayecto.
- 3) Temporada Alta: Aplicado por las navieras por el incremento del tráfico.

c) Recargos según la mercadería o su origen/destino

- 1) Por sobrepeso: Por el transporte de mercancía pesada, es aplicada de forma discrecional por cada naviera.
- 2) Fuera de calibre: Aplicable por transportar contenedores que no tienen las dimensiones estándares. Suele ser contenedores Open Top Flat Rack.

2.3.2. Tipos de Flete Marítimo.

El riesgo, responsabilidad y costo que asume el transportista en la operación varía de acuerdo con la cantidad de actividades que este realice en virtud de esta, es por ello que, desde esta perspectiva encontramos los siguientes tipos de fletes marítimos:

Tabla 1. Tipos de Fletes Marítimos.

TIPOS	CARGA	ESTIBA	TRANSPORTE	DESESTIBA	DESCARGA	OBSERVACIONES
Liner Terms	SI	SI	SI	SI	SI	Equivalente a Full Liner Terms (FLT).
Free in / liner out (FILO)	-	*	SI	SI	SI	El cargador elige si se encarga de la estiba o lo hace el transportista.
Liner in / Free out (LIFO)	SI	SI	SI	*	-	El cargador elige si se encarga de la desestiba o lo hace el transportista.
Free in and out (FIO)	-	-	SI	-	-	Tiene variables que no alteran la forma básica, sino que reiteran el deslinde de responsabilidades (Ej.: FIOS, FIOST, etc.)

Fuente: Elaboración propia

2.3.3. Formas de pago del Flete Marítimo.

a) Prepagado (Prepaid):

El flete marítimo se paga con anterioridad al embarque de la mercadería.

b) Por cobrar (Collect):

El flete marítimo se paga en destino por quien recepciona la mercadería.

c) Retorno (Return):

El flete marítimo es pagado por quien lo contrató y tiene derecho de la mercancía.

2.4. Operatividad del servicio.

El uso de contenedores es fundamental en la operatividad del servicio; así, cuando un cargador entrega a un armador (transportista efectivo) un contenedor lleno, generalmente sellado y precintado, que ha de entregarse en las mismas condiciones al consignatario, se utilizan las siglas FCL (Full Container Load, es decir “contenedor completo”); sin embargo si un usuario del servicio de transporte no utiliza la capacidad total de un contenedor, el transportista marítimo, normalmente a través de los agentes de carga internacional, referidos en el artículo 269 del CC, consolidan en un mismo contenedor la mercadería de distintos usuarios, describiéndose estos contenedores con las siglas LCL (Less than Container Load, es

decir “carga parcial del contenedor”); sin embargo, estos agentes, luego de consolidar la carga, colocar su respectivo precinto de seguridad al contenedor y emitir su propio B/L (llamado “B/L-hijo” o “house bill of lading”, adquieren la calidad de cargadores de dicha y serán consignados como tal en el B/L emitido por el transportista (llamado “B/L-madre” o “master bill of lading”), el mismo que tendrá como consignatario de la mercancía, en destino, a un corresponsal del agente, el que se encargará de entregarla a los diferentes consignatarios finales (usuarios finales del servicio); cabe mencionar que dichos contenedores que no fueron llenados en su totalidad por un usuario, por lo que tenían la calificación de LCL, al serlo por los agentes y siendo entregados de esta forma al transportista, para este califican como FCL, por lo que los mismos contenedores tendrán calificaciones distintas en el B/L emitido por el transportista y en el emitido por el agente de carga internacional.

En el Perú, para obtener la autorización para ejercer como agente de carga internacional y en consecuencia poder emitir Conocimientos de Embarque (B/L), es necesario solicitar dicha autorización ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, debiendo satisfacer los requisitos que establece el procedimiento "DTA-012: Autorización de Agentes de Carga Internacional" del TUPA del MTC, aprobado por D.S. N° 009-2022-MTC.

Así pues, a pesar que actualmente no existen empresas residentes en Perú, a efectos fiscales, que presten de forma efectiva el servicio, su oferta no se ve limitada a las empresas no residentes, que si lo hacen, pues en la práctica, además de la oferta internacional existe la que realizan las empresas residentes en Perú como parte de los servicios de logística integral internacional, es así que cuando estas se encuentren autorizadas para actuar como agentes de carga internacional, compran “fletes marítimos”, es decir, espacios en los buques para transportar mercancías que revenden a sus clientes, consolidando la carga a través de agentes corresponsales autorizados.

3. El Sistema Tributario Peruano.

El Código Tributario y los tributos, que se clasifican en Impuestos, Contribuciones y Tasas, comprenden el Sistema Tributario Peruano (art. 2 D.L. 771).

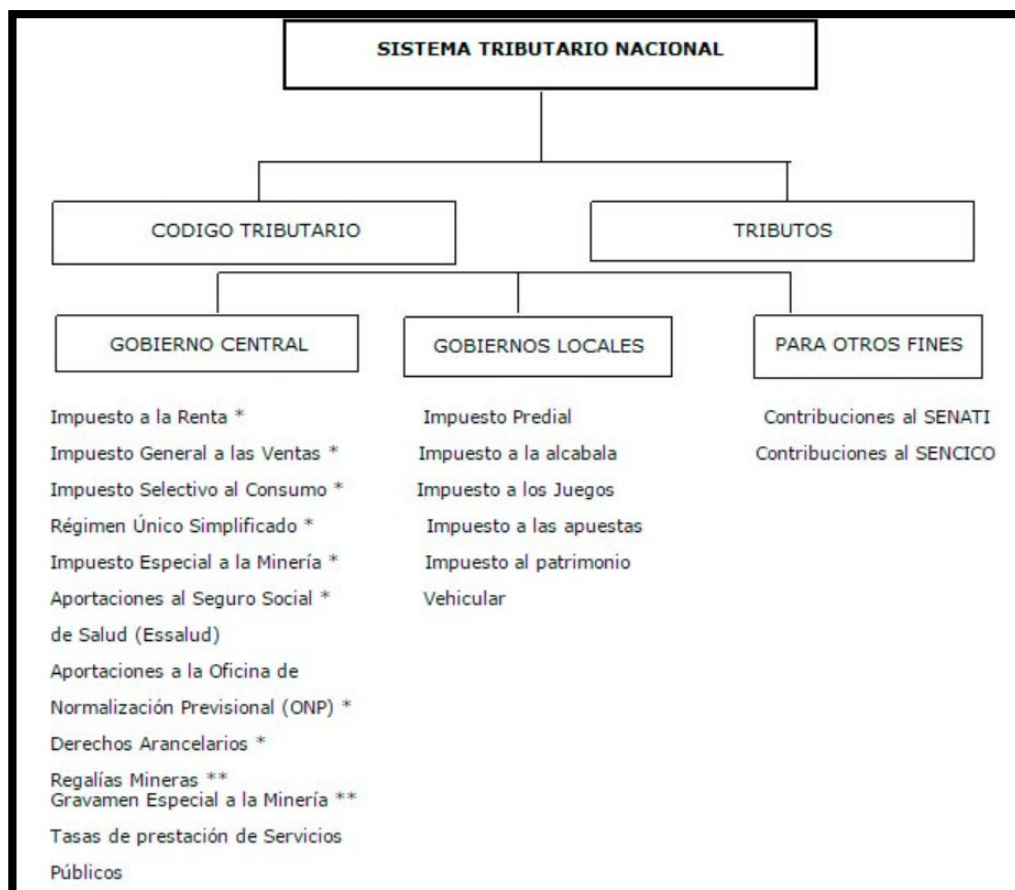


Figura 3. Sistema Tributario Peruano (SUNAT 2022)

3.1. El Código Tributario (CT).

Es aplicable a todos los tributos y dicta todo lo concerniente al ordenamiento jurídico general en materia tributaria, como las facultades de la Administración Tributaria o las obligaciones de los administrados, así como el establecimiento de infracciones tributaria y sus respectivas sanciones, etc.

3.2. SUNAT.

Son las siglas de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, institución que está adscrita al MEF, cuya principal función es administrar los tributos vinculados al gobierno central peruano, así como los derechos y tributos aduaneros; además se encarga de la recaudación de los aportes al SNP y a ESSALUD.

Los tributos, que forman parte del sistema tributario peruano y tienen incidencia en el servicio objeto de estudio del presente trabajo son:

a) Impuesto a la Renta (IR):

Aplicable a los rendimientos provenientes del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos.

A diferencia de otras jurisdicciones, las normas aplicables al impuesto sobre las rentas de personas físicas (personas naturales) y sociedades (empresas), sean residentes (domiciliados), o no (no domiciliados) se encuentra en un mismo cuerpo normativo (LIR).

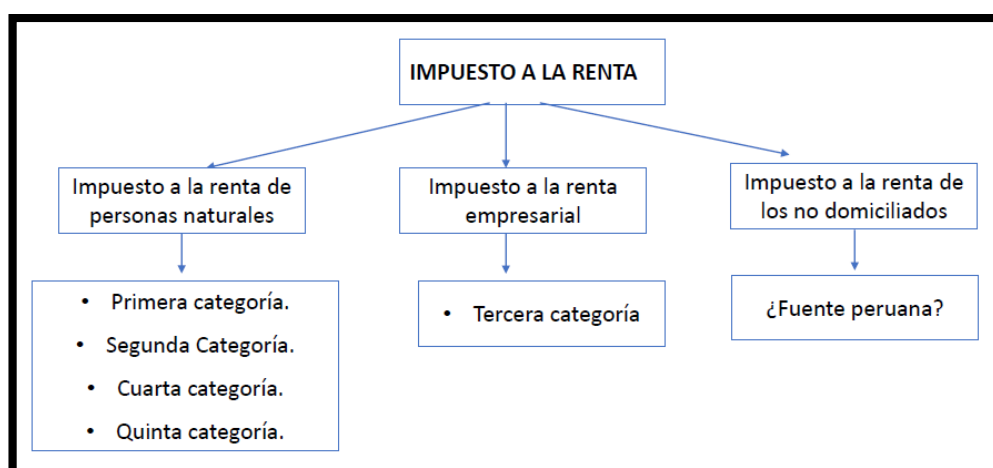


Figura 4. Impuesto a la Renta Peruano (Elaboración Propia).

b) Impuesto General a las Ventas (IGV):

Aplicable a operaciones de venta interna de bienes muebles, a la importación y a la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos, así como, a los contratos de construcción y la prestación o utilización de servicios en el país. Se trata de un impuesto homólogo al IVA de otras jurisdicciones.

El IR y el IGV son los tributos que representan las partidas más importantes respecto de la recaudación del gobierno central peruano.

Wilbert García Castañeda

Análisis de las implicancias fiscales sobre el Impuesto a la Renta Peruano
en el Servicio de Transporte Marítimo Internacional de Mercancías bajo la modalidad de línea regular.

INGRESOS RECAUDADOS POR LA SUNAT, 2021 (Millones de Soles)													
Concepto	2021												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Oct.	Nov.	Dic.	Total
Total (I + II + III + IV)	13,548.3	12,255.4	14,956.2	17,890.5	13,191.4	13,344.7	13,749.4	18,187.6	14,578.5	14,334.6	16,491.4	17,474.3	180,002.1
I. Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT - Internos	9,795.4	7,953.7	9,844.6	13,461.7	8,055.6	8,444.9	8,990.4	11,554.4	9,043.7	9,406.8	10,685.5	11,538.4	118,775.1
Impuesto a la Renta	4,471.9	3,695.7	5,752.8	8,125.6	3,353.3	3,649.3	4,165.7	3,827.3	3,933.3	4,317.1	4,163.7	5,421.2	54,877.0
Impuestos a la Producción y Consumo	4,887.8	3,680.7	3,561.7	3,703.9	3,485.9	3,690.9	3,741.2	4,029.1	3,883.1	4,001.3	4,653.4	4,655.6	47,974.8
Impuesto General a las Ventas (Operaciones Internas)	4,324.3	3,247.1	3,205.3	3,271.2	3,102.3	3,305.9	3,346.0	3,575.8	3,433.6	3,525.8	4,144.7	4,125.9	42,808.0
Impuesto Selectivo al Consumo	558.4	429.9	353.5	428.8	379.5	378.5	388.0	444.4	439.7	466.9	498.1	518.1	5,283.8
Impuesto de Solidaridad a la Niñez Desamparada	4.4	3.2	2.3	3.3	3.5	5.9	6.7	8.3	9.2	8.1	10.1	11.1	76.0
Impuesto Extraordinario de Promoción Turística	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.5	0.5	0.5	7.0
Impuesto al consumo de las bolsas de plástico 5/	435.6	577.3	530.2	1,632.3	1,216.3	1,104.6	1,083.4	3,698.0	1,227.3	1,088.4	1,868.4	1,461.6	15,923.3
Otros Ingresos	23.4	19.4	18.8	22.1	20.7	22.6	23.4	23.7	24.6	13.5	33.9	24.8	271.1
Impuesto a las Transacciones Financieras	33.6	14.6	23.6	1,195.2	571.5	563.3	573.7	593.0	589.8	585.8	594.6	587.4	5,926.0
Impuesto a las Acciones del Estado	-	-	0.0	-	-	0.0	-	-	-	-	-	-	0.0
Impuesto Especial a la Minería	-	143.3	145.3	-	277.9	138.0	1.4	308.2	213.3	2.2	388.7	183.4	1,801.7
Fraccionamientos	105.7	132.3	171.3	155.2	173.1	173.1	189.5	2,586.7	199.5	168.1	178.4	203.8	4,436.5
Impuesto Extraordinario de Solidaridad	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.1	0.5
Régimen Unico Simplificado	10.0	7.7	9.2	8.5	8.6	8.6	8.7	9.5	9.5	9.0	9.6	9.6	108.5
Muñías	158.6	180.6	59.9	141.6	65.2	59.0	184.9	54.5	49.2	182.6	494.2	283.3	1,913.6
Juegos de Casino y Tragamonedas	6.9	4.6	4.8	5.7	8.3	9.7	9.8	13.6	16.1	15.3	15.9	14.4	125.1
Impuesto al Rodaje	31.7	34.1	29.9	40.9	44.2	42.4	44.3	51.3	53.3	55.2	60.3	60.5	548.2
Otros 1/	65.7	40.7	67.2	63.1	46.9	87.9	47.6	57.3	71.9	56.5	92.7	94.5	792.1
II. Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT - Aduaneros	2,459.8	2,753.3	3,384.5	3,016.9	3,311.8	3,332.5	3,346.1	3,941.1	3,877.5	3,526.5	3,861.6	4,183.9	40,995.5
Impuestos a la Importación	89.8	100.8	130.6	99.6	101.3	119.4	110.8	127.6	137.3	134.1	148.9	164.0	1,464.1
Impuesto General a las Ventas (Importaciones)	2,019.4	2,376.5	2,888.0	2,635.1	2,919.8	2,864.5	2,889.4	3,428.3	3,429.8	3,048.7	3,342.6	3,647.5	35,499.6
Impuesto Selectivo al Consumo	324.8	266.9	356.0	274.3	280.9	301.1	335.6	374.9	302.1	335.0	353.4	349.5	3,854.8
Otros 2/	25.8	9.1	9.9	7.8	9.8	47.5	10.3	10.3	8.3	8.7	16.7	22.9	187.2
III. Contribuciones Sociales	1,271.5	1,254.6	1,432.3	1,371.9	1,384.5	1,330.8	1,354.9	1,386.9	1,367.9	1,359.0	1,426.5	1,508.0	16,448.9
Contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud)	943.8	929.3	1,058.0	1,001.9	997.9	981.7	1,008.8	1,028.3	1,020.7	1,018.9	1,065.8	1,121.3	12,176.4
Contribución al Sistema Nacional de Pensiones (ONP)	312.7	316.4	363.1	314.4	338.0	335.0	330.5	349.7	343.3	332.4	357.3	374.0	4,066.9
Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional 3/	15.0	8.9	11.2	55.7	48.6	14.1	15.5	8.9	3.9	7.7	3.3	12.7	205.6
IV. Ingresos No Tributarios	21.6	293.7	294.7	40.0	439.4	236.4	58.1	1,305.2	289.4	42.3	517.8	243.9	3,782.6
Regalías Mineras	21.0	43.6	73.5	32.1	55.8	38.3	48.7	528.7	16.4	37.6	11.4	24.2	931.3
Regalías Ley N° 29788	0.0	233.8	207.3	7.4	350.7	183.3	8.8	662.9	271.9	4.0	505.1	205.6	2,640.7
Gravamen Especial a la Minería	0.0	16.1	12.6	-	31.6	13.8	-	112.9	0.0	-	-	12.0	199.0
Otros Ingresos No Tributarios 4/	0.6	0.2	1.3	0.5	1.3	1.1	0.6	0.7	1.2	0.7	1.3	2.1	11.6

Figura 5. Ingresos recaudados por SUNAT año 2021 (SUNAT 2022).

3.3. Regímenes Aduaneros.

El servicio objeto de estudio del presente trabajo es utilizado actividades que implican ingreso o salida del país de mercadería ya sea o no con fines comerciales, existiendo en Perú, conforme a la LGA cinco principales regímenes aduaneros:

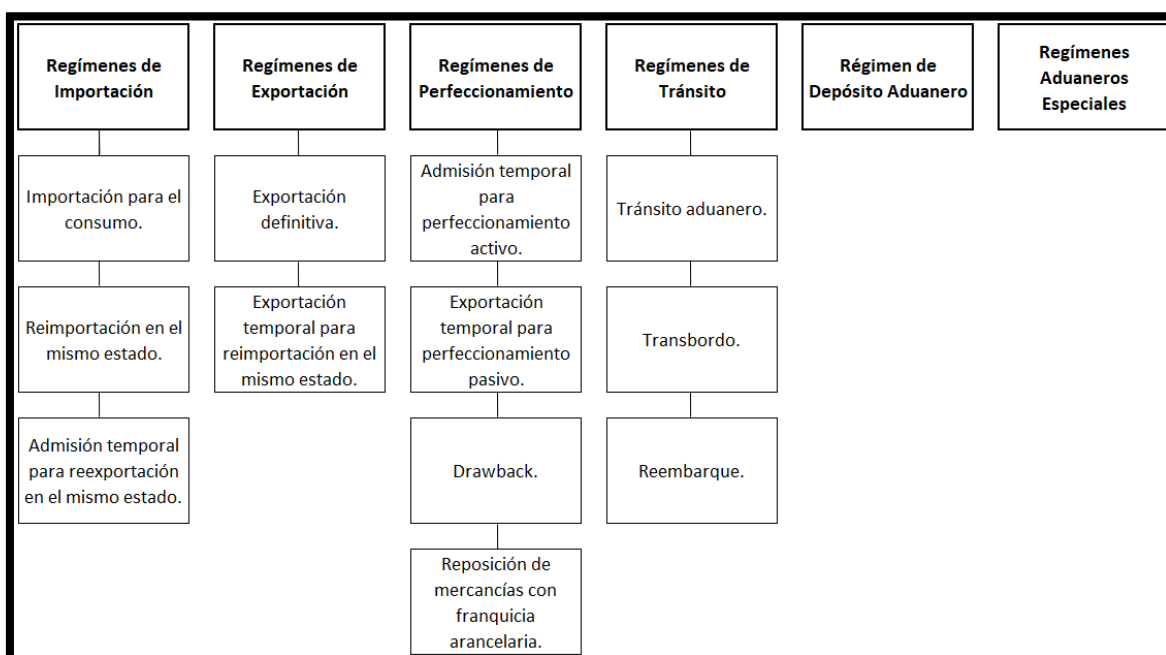


Figura 6. Regímenes Aduaneros (Elaboración propia).

Sin importar el régimen aduanero que corresponda e independientemente de si las mercaderías objeto del transporte se encuentre sujeta a una liquidación de Impuestos y/o Derechos Arancelarios, el presente trabajo describirá el impacto tributario en el IR peruano del servicio de transporte marítimo internacional, realizado en consecuencia del traslado de dichas mercaderías; así mismo es preciso señalar que los prestadores de dicho servicio son sujetos del IGV.

3.4. En IGV en los servicios de transporte marítimo.

A pesar de que los prestadores del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular son sujetos del IGV, este servicio se encuentra exonerado de este impuesto (art. 5 LIGV).

4. El IR empresarial en el servicio de transporte marítimo de mercancías.

Debido a que las características intrínsecas del servicio implican la aplicación conjunta de trabajo y capital para su prestación, el tratamiento del IR que le corresponde es a nivel empresarial, es decir, de Tercera Categoría.

En dicho sentido para entender el impacto fiscal que este servicio tiene en el IR empresarial resulta necesario detallar la forma en que se liquida este impuesto.



Figura 7. Esquema de liquidación del Impuesto a la Renta Peruano (SUNAT 2022).

Es así, que, desde la perspectiva del prestador del servicio, la contraprestación que reciba por dicho servicio representaría un “Ingreso Bruto”, mientras que para el usuario sería un “Gasto”, que, condicionado a los requisitos legales respectivos deberá o no incluirse dentro del rubro “Adiciones”.

Es preciso señalar que, este esquema de liquidación no es aplicable a los contribuyentes que tengan la condición de no domiciliados, a los que se les aplican retenciones sobre sus ingresos brutos.

4.1. [Ámbito de aplicación del IR.](#)

Los rendimientos generados por el servicio objeto del presente trabajo, producto de aplicar conjuntamente los factores “trabajo” y “capital”, provenientes de una fuente durable en el tiempo susceptible de producir ingresos de forma periódica, se encuentran dentro de la teoría de la renta-producto, siendo esta recogida en el ámbito de aplicación del IR (art. 1 LIR).

4.2. [Sujeción al IR.](#)

Habiendo determinado en el numeral anterior que los rendimientos generados por el servicio objeto de estudio son rentas gravadas y considerando el domicilio o residencia fiscal del sujeto del impuesto (criterio subjetivo) y la ubicación de la fuente productora de dicho rendimiento (criterio objetivo), estas deberán estar sujetas al IR (artículo 6° LIR):

- 1) Si el sujeto es domiciliado, aquellas generadas de fuente mundial.
- 2) Si el sujeto es no domiciliado o un EP, aquellas generadas de fuente peruana.

Así mismo, el servicio materia de estudio, por su naturaleza, será prestado siempre por personas jurídicas, ya que para efectos de la LIR son consideradas como tal y sujetos del impuesto: las sociedades y las E.I.R.L., constituidas en el país, así como cualquier tipo de contrato de colaboración empresarial que lleve contabilidad de forma independiente; las empresas unipersonales, sociedades y cualquier entidad constituida en el exterior, que obtengan rentas de fuente peruana y los EP; en el mismo sentido el titular de una empresa unipersonal tributará en el IR según las reglas de las personas jurídicas. (art. 14 LIR).

Es preciso señalar que las principales diferencias entre una E.I.R.L. y una empresa unipersonal es que en la primera la responsabilidad asumida por el titular es limitada y cuenta con personería jurídica propia e independiente de su titular, mientras que en la segunda la responsabilidad es ilimitada y la empresa no es independiente de su titular.

4.3. [Domicilio Fiscal.](#)

Serán consideradas domiciliadas en Perú aquellas personas jurídicas constituidas en él, sin embargo, es preciso aclarar que, la condición de domiciliado en el Perú alcanza al EP, en cuanto a su renta de fuente peruana (art. 7° LIR).

4.4. Renta de Fuente Peruana.

Serán consideradas renta de fuente peruana, en general y sin importar la residencia fiscal de las partes intervinientes o donde se celebren los contratos a las rentas provenientes de actividades empresariales que se realicen en Perú (art. 9 LIR).

Existen actividades internacionales que suponen que parte de la prestación del servicio se realice en el Perú y la otra parte fuera de él y cuyas características hacen sumamente complejo determinar qué proporción de los ingresos provienen de la actividad empresarial realizada en Perú; en ese sentido, con el fin de establecer que parte es renta de fuente peruana y cuál de fuente extranjera, la norma taxativamente detalla cuales son dichas actividades, encontrándose entre ellas el transporte entre Perú y el extranjero (art. 12 LIR), el mismo que incluye el servicio objeto de estudio.

Así mismo, la misma norma menciona que en caso esta actividad internacional sea desarrollada por sujetos del impuesto domiciliados en Perú, se presumirá de pleno derecho que toda la renta es de fuente peruana y si lo es por sujetos del impuesto no domiciliados en Perú o por EP, la renta de fuente peruana será la resultante de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de dicha actividad el porcentaje consignado en el artículo 48 de la LIR, correspondiéndole a la actividad de transporte marítimo entre el Perú y el extranjero el 2% para obtener la renta de fuente peruana; es preciso señalar que resulta imperioso analizar la naturaleza de los rendimientos obtenidos por los sujetos no domiciliados o por EP que presten el servicio, ya que es posible que no todo el rendimiento de sus actividades proceda de la actividad cuyo alcance se encuentra en el mencionado artículo 48, debiendo otorgarle dicho tratamiento solo a las rentas vinculadas que le correspondan, en este sentido SUNAT aclaró, a través del Informe 025-2012-SUNAT/4B0000 que si bien el servicio de transporte no se limita al traslado propiamente dicho de los bienes, las actividades que podrían incluirse dentro del alcance del servicio de transporte entre el Perú y el extranjero, son aquellas que se encuentren directamente vinculadas con él, estando orientadas a la realización de dicho transporte, es así, que si el sujeto no domiciliado o EP generaría rendimientos por otro tipo de actividad no vinculada, a estos se les tendría que aplicar el tratamiento tributario que le corresponda de un análisis independiente.

Así también procederá una exoneración del IR, por reciprocidad, para aquellas líneas extranjeras cuya sede se encuentre en algún país que otorgue una exoneración homóloga a

líneas peruanas; también aclara que el sujeto del impuesto no domiciliado que pretenda gozar de esta exoneración deberá acreditarla a través de una certificación expedida por la agencia tributaria de la jurisdicción donde se encuentra, la que tendrá que estar autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores peruano (art. 48 LIR).

A pesar de lo descrito en el párrafo anterior el sujeto no domiciliado también podrá acreditar la exoneración mediante cualquier tipo de documentación que permita establecer de forma fehaciente el hecho de que el país donde se encuentra su sede también exonera a las líneas peruanas del impuesto análogo al IR peruano”; aclarando que la SUNAT verificará la documentación proporcionada, pudiendo solicitar documentación adicional y que esta exoneración solamente se mantiene en la medida que dicho beneficio también se encuentre vigente para las líneas peruanas, por lo que en el caso que en dicha jurisdicción se derogue la norma que otorga dicho beneficio, tanto las líneas extranjeras que están siendo beneficiadas en Perú por la exoneración recíproca como las peruanas que dejarían de gozar en la otra jurisdicción de dicho beneficio se encuentran obligadas a comunicar dicha situación a SUNAT, debiendo hacerlo antes que concluya el siguiente mes del que fue publicada dicha disposición legal. (art. 27 del R-LIR); es preciso señalar en este punto que la norma no establece el plazo máximo para presentar la documentación que acredite la exoneración y tampoco esta perderá eficacia por la presentación, de dicha documentación, posterior al inicio de operaciones que estarían beneficiadas, en la medida que se acredite que durante el periodo precedente a la presentación de dicha documentación en la otra jurisdicción también las líneas peruanas gozaban del tratamiento beneficioso, criterio establecido por la SUNAT en su Informe 199-2008-SUNAT/2B0000 y que comparte el Tribunal Fiscal en su RTF 3565-8-2016; ahora bien, en el mencionado informe, también menciona, respecto del tratamiento recíproco, que este no tiene que ser real, si no mas bien uno meramente formal, es decir, que no es necesario que en la realidad existan líneas peruanas beneficiadas de la exoneración en la otra jurisdicción, si no bastaría acreditar el hecho que este tratamiento esta disponible en dicha jurisdicción en caso una línea peruana operase ahí; así mismo a través del Informe 023-2011-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria establece como criterio, que en caso la exoneración a las líneas peruanas dependa del cumplimiento de ciertos requisitos que pudiese establecer la normativa de dicha jurisdicción, las líneas extranjeras también deberán cumplirlos en Perú, para poder

gozar de la exoneración recíproca, así estos requisitos no se encuentren establecidos en la normativa interna peruana.

Respecto de la documentación que debe ser presentada por la línea extranjera con el fin de acreditar la exoneración por reciprocidad, esta ya no sería necesaria si el país donde tiene su sede mantiene vigente un tratado internacional que conceda dicha exoneración, representando el propio tratado el sustento de la misma; en ese sentido, de acuerdo al MTC, Perú, desde el 15/12/1988 mantiene vigente un acuerdo con Estado Unidos de América que otorga dicha exoneración; al igual que con Argentina, desde el 26/10/1948.

4.4.1. Categorías de la Renta de Fuente Peruana.

Los rendimientos gravados que califiquen como renta de fuente peruana son categorizados desde la primera hasta la quinta categoría (art. 22° LIR):

PERSONA	FACTOR DE ORIGEN	CATEGORÍA	ACTIVIDADES
Natural (Física)	Capital	Primera	Arrendamiento, sub-arrendamiento o cesión de bienes muebles y inmuebles.
		Segunda	Enajenación de inmuebles, intereses por colocación de capitales y otras rentas de capital no comprendidas en la primera categoría.
	Trabajo	Cuarta	Ejercicio independiente de cualquier profesión, arte u oficio.
		Quinta	Trabajo personal prestado en relación de dependencia.
Jurídica* (Sociedades)	Capital + Trabajo	Tercera	Actividades comerciales, industriales o de servicios empresariales.

* Las personas naturales con negocio (empresas unipersonales) sujetas a tercera categoría tributarán bajo las reglas aplicables a las personas jurídicas.

Figura 8. Categorías del Impuesto a la Renta de fuente peruana (Elaboración Propia).

Como se ha mencionado anteriormente, las rentas obtenidas por el servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular son de tercera categoría, al provenir de la prestación de un servicio comercial, como lo es el transporte; además, al ser obtenidas por personas jurídicas, independientemente de la categoría a la que debiera atribuirse dicha renta en función a su naturaleza, esta será considerada siempre de tercera categoría (art. 28 LIR), es así, que si una persona jurídica se dedica al arrendamiento de bienes, a pesar que dicha actividad por su naturaleza calificaría como renta de primera categoría, por el hecho de ser realizada por un persona jurídica está será considerada como renta de tercera categoría.

4.5. Renta Bruta.

La Renta Bruta equivale a los ingresos sujetos al IR obtenidos, pudiendo restarle el costo computable siempre y cuando dichos ingresos se hayan obtenido por la venta de bienes (art. 20° LIR), deducción que no es aplicable para los contribuyentes cuya actividad sea la de servicios, como lo es la actividad objeto de estudio del presente trabajo; es decir, la LIR peruano no reconoce un “costo del servicio”, debiendo incorporarse todas las erogaciones vinculadas con dicha actividad vía gastos, es decir, en otro nivel del esquema de liquidación del impuesto, la Renta Neta (véase figura 7).

4.6. Renta Neta.

La Renta Neta se establece, deduciendo de la Renta Bruta los gastos que necesarios para producirla o mantener la fuente productora de renta, en la medida que no estén prohibidos (art. 37 LIR).

En el mismo sentido la deducibilidad de algunos tipos de gastos, además del cumplimiento del denominado “Principio de Causalidad” (necesidad), están sujetos a condiciones, como aquellos servicios pagados a favor de sujetos no domiciliados, debiendo acreditar, para su deducción que dicho pago se realizó antes que venciese el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del IR de dicho año fiscal (art. 37 LIR).

Así mismo no serán deducibles aquellos gastos cuyos comprobantes de pago que lo respalden no cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de pago, aprobado por la R.S. 077-99/SUNAT, (art. 44° LIR), entendiéndose esto aplicable en la deducción de los servicios prestados por sujetos domiciliados, debiendo estos emitir el comprobante de pago que corresponda, el mismo que tendrá que cumplir con los requisitos mínimos establecidos; sin embargo, si el prestador es un sujeto no domiciliado, dicha deducción no estaría condicionada a este requisito ya que la normas del mencionado reglamento no son aplicables a residentes de otra jurisdicción; sin embargo, si el sujeto domiciliado adquiere este servicio con el fin de destinarlo a la producción de renta de fuente extranjera, para poder deducirlo de ella deberá contar con un documento emitido por este proveedor, que mínimamente deberá contar con el nombre o razón social y domicilio del prestador del servicio, descripción de la operación, fecha e importe de la misma; debiendo proporcionar a la SUNAT, de ser solicitada, una traducción al castellano de dichos documentos

(art. 51-A LIR) siendo preciso señalar que el B/L cuenta con los mencionados datos, pudiendo calificar como documento de sustento.

4.7. Tipos impositivos del IR.

Los sujetos del impuesto domiciliados, generadores de rentas de tercera categoría, la determinarán, utilizando la tasa del 29.5%, sobre el monto que resulte de sumar su renta neta de fuente peruana y su renta neta de fuente extranjera, debiendo sumar esta última únicamente si es positiva (art. 55 LIR).

Así mismo, las personas jurídicas no domiciliadas aplicarán la tasa del 30% sobre sus rentas de fuente peruana que califiquen como “otras rentas”, situación que le es aplicable a las actividades realizadas en virtud del servicio objeto de estudio (art. 56 LIR).

4.8. Agentes Retenedores.

Serán agentes de retención aquellas personas que paguen rentas a beneficiarios que no cuenten con residencia fiscal en Perú (art. 71 LIR), así mismo, de tratarse dichas rentas de fuente peruana tendrán que retener y pagar a la SUNAT, con carácter cancelatorio y respetando los plazos que el TUO del CT establece para el cumplimiento de las obligaciones de periodicidad mensual el impuesto resultante (art. 76 LIR).

De lo mencionado anteriormente podemos observar que la norma no distingue si las personas que paguen las rentas a los beneficiarios no domiciliados deben ser naturales o jurídicas y/o tener la condición o no de domiciliados para que se les atribuya la obligación de retener y pagar el impuesto que corresponda.

5. Impacto de los CDIs.

5.1. Red de convenios peruana.

Los CDIs son aquellos acuerdos firmados entre países para evitar los residentes fiscales de ambos estados sean afectados, cuando se presenta la situación en que los dos países, en aplicación de su propia norma interna, gravan la renta generada por la misma operación, repartiéndose mediante estos acuerdos la potestad de gravarla.

El Perú, es un estado que no ha desarrollado una amplia red de convenios para evitar la doble imposición, teniendo en vigor los siguientes:

ITEM	PAIS	MODALIDAD
1	Chile	Modelo OCDE
2	Canadá	
3	Brasil	
4	México	
5	Corea del Sur	
6	Suiza	
7	Portugal	
8	Japón	
9	Colombia	Decisión 578 Comunidad Andina de Naciones (CAN)
10	Ecuador	
11	Bolivia	

Figura 9. CDIs en vigor firmados por Perú (Elaboración Propia).

5.2. CDIs bajo el modelo OCDE.

Los CDIs que Perú tiene en vigor bajo el modelo de convenio de la OCDE, respecto de los rendimientos que provengan de la explotación de naves utilizadas en tráfico internacional, considerando la existencia de pequeñas diferencias, siguen el tenor del artículo 8 del mencionado modelo, atribuyendo la potestad tributaria para gravar dichos rendimientos solo al estado de residencia de la empresa beneficiaria, siendo preciso señalar que, todos los CDIs, con excepción del firmado con Portugal, contienen consideraciones para entender el alcance

que cada uno le da a los términos “beneficios” y “explotación de naves”, debiendo entenderse estas para establecer si la operación particular encaja en el supuesto, pero no de forma que excluya otras posibles situaciones, siendo este criterio establecido por SUNAT en su Informe 021-2019-SUNAT/7T0000, que si bien responde una consulta planteada específicamente de impacto del CDI firmado con Suiza, resulta aplicable al resto; así mismo, tanto para el CDI firmado con Portugal, que según lo descrito anteriormente no cuenta con las consideraciones existentes en el resto de CDIs, como para el resto de CDIs, es posible acudir a los Comentarios al Modelo OCDE para la interpretación de estos conceptos, por lo que antes de aplicar el tratamiento del artículo 8 de los CDIs firmados, será necesario evaluar, bajo las características propias de cada operación para establecer si dichas operaciones encajan dentro del supuesto y de ser así dichos beneficios no podrían ser gravados en Perú; así también, es preciso señalar que el servicio de cabotaje que puedan realizar los sujetos no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 8 del CDI, por lo que dicho servicio, prestado por los sujetos residentes fiscales del otro estado contratante, si sería gravado en Perú.

5.3. La Decisión 578 (CAN).

Representa al igual que los CDIs firmados en base al modelo de la OCDE, los acuerdos para evitar la doble imposición, pero dentro del alcance de los estados miembros de la CAN: Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú, es decir, no se trata de un acuerdo bilateral, si no, multilateral cuyo principio general establece que sin importar la nacionalidad o el domicilio de los beneficiarios de las rentas, estas solo deberán ser gravadas en el país miembro donde dichas rentas tengan su fuente productora; esto es, a diferencia del modelo OCDE, donde el criterio se basa en la residencia de los sujetos, este acuerdo internacional utilizad la fuente como criterio principal.

A pesar de lo mencionado en el párrafo anterior, este acuerdo en su artículo 8 establece un criterio de atribución especial para los beneficio de empresas de transportes, determinando que solo estarán sujetos en el país miembro en que estos sean residentes a efectos fiscales, contradiciendo su principio rector para este tipo de operaciones, sin embargo, el acuerdo no define el término “beneficio”, por lo que podría interpretarse que cualquier rendimiento que genere una empresa de transportes podría estar dentro del alcance de lo establecido en el artículo 8 del acuerdo o solo aquellos beneficios generados por la actividad

de transporte que realicen dichos sujetos, sobre ello, el TJCA a través de la Interpretación Prejudicial vinculada al proceso IP 443-IP-2017, estableció que la interpretación debe realizarse de forma generalizada para cualquier beneficio generado por estas empresas, criterio que se condice con lo establecido en la RTF 03256-3-2013.

6. Escenarios de aplicación

Para efecto de realizar el análisis de los diferentes escenarios de aplicación, considerando las características de los usuarios y prestadores del servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular, se han de considerar los siguientes conceptos:

Tabla 2. Conceptos.

ABREVIATURA	DESCRIPCIÓN
PN-D:	Persona Natural Domiciliada: Persona física, no generadora de renta empresarial, con residencia fiscal en Perú, que actúa como exportador o importador, por ejemplo, para enviar su vehículo a otro país, o ingresarlo a Perú sin fines comerciales.
PN-ND:	Persona Natural No Domiciliada: Persona física, no generadora de renta empresarial, no residente a efectos fiscales en Perú, que actúa como exportador o importador, por ejemplo, para enviar su vehículo a otro país, o ingresarlo a Perú sin fines comerciales.
PJ-D:	Persona Jurídica Domiciliada: Sociedad o cualquier entidad generadora de renta empresarial, con residencia fiscal en Perú, por ejemplo, empresa Agente de Carga peruana.
PJ-ND:	Persona Jurídica No Domiciliada: Sociedad o cualquier entidad generadora de renta empresarial, no residente fiscal en Perú, por ejemplo, empresa Agente de Carga extranjera y/o empresa naviera (transportista efectivo).
EP:	Establecimiento Permanente: Establecimiento Permanente en Perú de una empresa no domiciliada, por ejemplo, el establecimiento permanente de una empresa naviera no domiciliada en Perú.
RFP:	Renta de Fuente Peruana.

Fuente: Elaboración Propia.

Es preciso señalar que, los posibles escenarios de aplicación que se detallan a continuación pueden presentarse simultáneamente en una misma operación, sin embargo, los tratamientos aplicables han de ser analizados de forma independiente:

Tabla 3. Posibles escenarios de aplicación.

ÍTEM	USUARIO	PRESTADOR	¿USUARIO RETIENE?	¿USUARIO DEDUCE?	RENTA GRAVADA
A)	PN – D	PJ – D	NO	NO	100% RFP
B)	PN – D	PJ – ND	SI	NO	2% RFP
C)	PN – D	EP	NO	NO	2% RFP
D)	PN – ND	PJ – D	NO	NO	100% RFP
E)	PN – ND	PJ – ND	SI	NO	2% RFP
F)	PN – ND	EP	NO	NO	2% RFP
G)	PJ – D	PJ – D	NO	SI	100% RFP
H)	PJ – D	PJ – ND	SI	SI	2% RFP
I)	PJ – D	EP	NO	SI	2% RFP
J)	PJ – ND	PJ – D	NO	(-)	100% RFP
K)	PJ – ND	PJ – ND	SI	(-)	2% RFP
L)	PJ – ND	EP	NO	(-)	2% RFP
M)	EP	PJ-D	NO	SI	100% RFP
N)	EP	PJ-ND	SI	SI	2% RFP
O)	EP	EP	NO	SI	2% RFP

Fuente: Elaboración Propia.

7. Caso Práctico.

La empresa dedicada al servicio de transporte marítimo “Cristóbal Colón SL” cuya sede y residencia fiscal radican en España, le presta el servicio, en el mes de 01/2022, de trasladar un automóvil de la marca Audi (propiedad y por encargo de la empresa domiciliada en Perú, dedicada a la venta de vehículos “Autonorte SAC” que es cliente de “Atahualpa SAC”) a la empresa dedicada a la prestación servicios logísticos “Atahualpa SAC” residente fiscal en Perú y autorizado como agente de carga, desde el Puerto Algeciras hasta el puerto de Paita-Perú.

Al hacer primero escala en el puerto del Callao-Perú, “Atahualpa SAC” le pide que desde dicho puerto cargue otro vehículo de la marca Volvo (propiedad y por encargo de Giorgio García, persona física no generadora de renta empresarial, residente fiscal en Perú y cliente de “Atahualpa SAC”) para que también lo entregue en el puerto de Paita, por lo que la empresa “Cristóbal Colón SL” procede a realizar el cabotaje² desde el puerto del Callao hasta el Puerto de Paita y entrega ambos vehículos.

Luego de la realización de estos servicios y ya en el mes de 02/2022, Giorgio García contrata directamente con “Cristóbal Colón SL” para el traslado de un vehículo de la marca Toyota desde el puerto de Paita hasta el puerto de Algeciras.

Otros datos³:

- Perú no tiene un tratado internacional con España que exonere el servicio de transporte marítimo, sin embargo, España tuvo vigente hasta el 31/01/2022 una norma interna que exonera del Impuesto sobre Sociedades a las líneas de cualquier otro estado, por el servicio de transporte marítimo internacional de carga, debiendo solamente entregar a la agencia tributaria una declaración jurada simple donde diga que la tripulación es fan del Barcelona Fútbol Club.

- Giorgio García le paga a “Atahualpa SAC” y a “Cristóbal Colón SL” en 02/2022; mientras que “Atahualpa SAC”, realiza el pago a “Cristóbal Colón SL” en 03/2022.

² Transporte entre diferentes lugares de un mismo estado.

³ Datos no reales, aplicables para el caso práctico con fines académicos.

- Se emitieron los siguientes B/L:

1) B/L “madre” emitido por “Cristobal Colón SL” por el traslado del vehículo marca Audi:

- Transportista : “Cristobal Colón SL”.
- Cargador : Agente corresponsal⁴.
- Consignatario : “Atahualpa SAC”.
- Valor del Servicio:
 - Carga y estiba Puerto Algeciras : 1,500
 - Transporte Algeciras-Paita : 5,000
 - Descarga y desestiba Puerto Paita : 1,500
 - Trámites documentarios : 500

2) B/L “hijo” emitido por “Atahualpa SAC” por el traslado del vehículo marca Audi:

- Transportista : “Atahualpa SAC”.
- Cargador : Agente corresponsal.
- Consignatario : “Autonorte SAC”.
- Valor del Servicio:
 - Carga y estiba Puerto Algeciras : 1,700
 - Transporte Algeciras-Paita : 7,000
 - Descarga y desestiba Puerto Paita : 1,700
 - Trámites documentarios : 700

3) B/L “madre” emitido por “Cristobal Colón SL” por el traslado del vehículo marca Volvo:

- Transportista : “Cristobal Colón SL”.
- Cargador : “Atahualpa SAC”
- Consignatario : “Atahualpa SAC”.
- Valor del Servicio:
 - Carga y estiba Puerto Callao : 500
 - Transporte Callao-Paita : 1,000
 - Descarga y desestiba Puerto Paita : 500
 - Trámites documentarios : 100

⁴ Agente corresponsal de “Atahualpa SAC” en España.

4) B/L “hijo” emitido por “Atahualpa SAC” por el traslado del vehículo marca Volvo:

- Transportista : “Atahualpa SAC”.
- Cargador : “Atahualpa SAC”
- Consignatario : Giorgio García.
- Valor del Servicio:
 - Carga y estiba Puerto Callao : 1,000
 - Transporte Callao-Paita : 2,000
 - Descarga y desestiba Puerto Paita : 1,000
 - Trámites documentarios : 200

5) B/L⁵ emitido por “Cristobal Colón SL” por el traslado del vehículo marca Toyota:

- Transportista : “Cristobal Colón SL”.
- Cargador : Giorgio García.
- Consignatario : Giorgio García.
- Valor del Servicio:
 - Carga y estiba Puerto Paita : 1,500
 - Transporte Paita- Algeciras : 5,000
 - Descarga y desestiba Puerto Algeciras : 1,500
 - Trámites documentarios : 500

⁵ No existe B/L “madre” o “hijo” debido a que no hay tercerización en el servicio, es decir, se emite un solo B/L por dicho traslado.

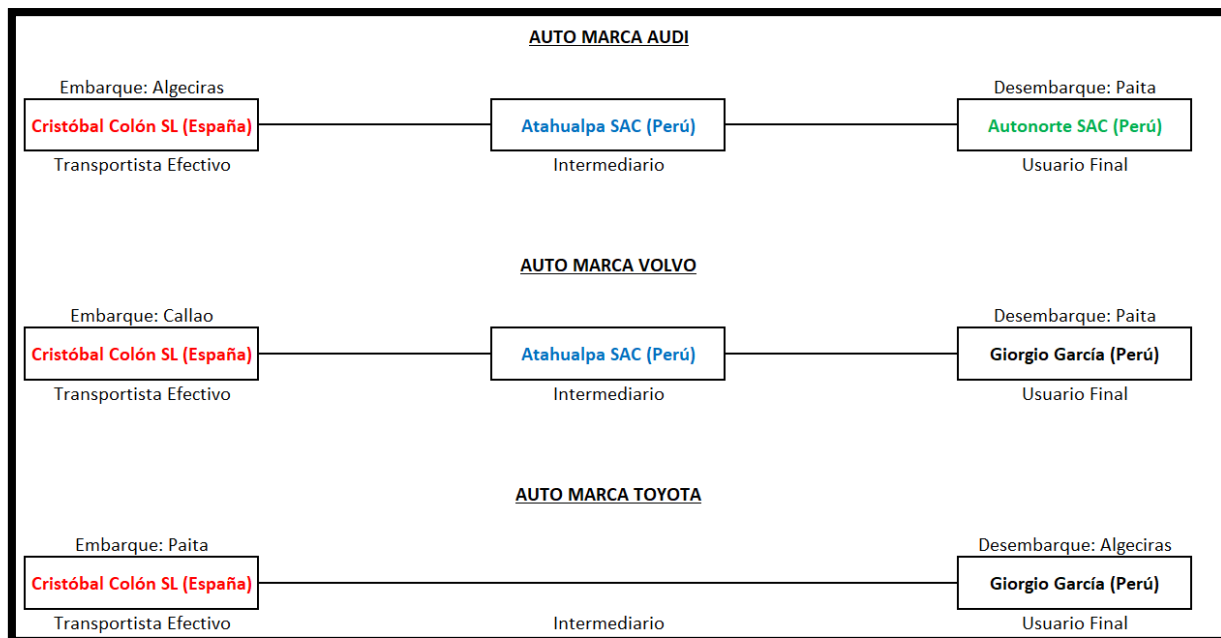


Figura 10. Operaciones del Caso práctico integral (Elaboración Propia).

Solución:

I. Por la operación de transporte del vehículo marca Audi desde Algeciras hasta Paita:

La prestación de este servicio de transporte marítimo, prestado por “Cristóbal Colón SL” a favor de “Atahualpa SAC”, califica dentro de la actividad internacional que establece el artículo 48 de la LIR, en su totalidad, es decir, todos los conceptos detallados en el B/L: carga, estiba, transporte, descarga, desestiba y hasta de tramitación documentaria se encuentran dentro del alcance del mencionado artículo al tratarse todos de actividades necesarias para la prestación principal, que es justamente el traslado internacional, sin importar el tramo de cabotaje (Callao-Paita) que formó parte del recorrido entre Algeciras y Paita, razón por la cual, en principio, de los ingresos brutos recibidos ($1,500 + 5,000 + 1,500 + 500 = 8,500$) por “Cristóbal Colón SL”, el 2% equivaldría a renta de fuente peruana, es decir 170, sobre los que se aplicaría un tipo impositivo del 30%, resultando que cuando “Atahualpa SAC” realice el pago respectivo debería retenerle el monto de 51 y abonarlo al fisco.

Sin embargo, considerando que, cuando realizó el pago “Atahualpa SAC” la empresa “Cristóbal Colón SL” presentó su declaración jurada simple diciendo que la tripulación es fan del Barcelona Fútbol Club, cumpliendo de esta forma con el requisito establecido en la normativa española con el fin de gozar de la exoneración del Impuesto sobre Sociedades por dicha

actividad, siendo aplicable la exoneración por reciprocidad, a pesar que presentó los documentos en 03/2022, ya que la operación por la que se acredita el beneficio se realizó en 01/2022 y durante ese periodo aún estaba en vigente dicha exoneración en España; es decir, “Atahualpa SAC” no debería realizarle retención del impuesto a “Cristóbal Colon SL”.

“Atahualpa SAC”, en calidad de sujeto del IR empresarial, podrá deducir como gasto, a efectos de deducir de su renta bruta, el pago de los 8,500 a favor de “Cristóbal Colon SL”, para determinar su renta neta, ya que ha realizado el pago íntegro del servicio con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría 2022 y este gasto cumple con el principio de causalidad, siendo necesario para la generación de renta gravada; cabe mencionar que el hecho que no se deba realizar una retención, ya sea debido a la exoneración por reciprocidad o por que la operación no se encuentre gravada, esto no implica la pérdida de la deducibilidad.

Así mismo, “Atahualpa SAC”, en calidad de prestador del servicio frente a “Autonorte SAC”, en su condición de domiciliado, tendrá la obligación de emitir la factura de venta por el servicio de transporte, independientemente de la emisión del B/L respectivo, siendo este comprobante necesario también para que “Autonorte SAC” pueda deducir este gasto de la generación de su renta gravada de tercera categoría, no existiendo aquí ningún tipo de retención, toda vez que ambos sujetos tienen la condición de personas jurídicas domiciliadas en Perú, debiendo reconocer “Atahualpa SAC” como ingreso gravado con el impuesto el monto de $(1,700 + 7,000 + 1,700 + 700 = 11,100)$.

II. Por la operación de transporte del vehículo marca Volvo desde Callao hasta Paita:

La prestación de este servicio de transporte marítimo, prestado por “Cristóbal Colón SL” a favor de “Atahualpa SAC”, no califica como una actividad internacional, por lo que no se encuentra dentro del alcance del artículo 48 de la LIR; ya que el cabotaje representa una actividad prestada íntegramente en Perú, por lo que todos los conceptos detallados en el B/L: carga, estiba, transporte, descarga, desestiba y hasta de tramitación documentaria representan renta de fuente peruana en su totalidad, por lo que los ingresos brutos que perciba “Cristóbal Colón SL” por dicho servicio $(500 + 1,000 + 500 + 100 = 2,100)$ estarán

sujetos a una retención del 30%, es decir, 630, que deberán ser retenidos por “Atahualpa SAC” y abonados al fisco.

“Atahualpa SAC”, en calidad de sujeto del IR empresarial, podrá deducir como gasto, a efectos de deducir de su renta bruta, el pago de los 2,100 a favor de “Cristóbal Colon SL”, para determinar su renta neta, ya que ha realizado el pago íntegro del servicio con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría 2022 y este gasto cumple con el principio de causalidad, siendo necesario para la generación de renta gravada; es preciso señalar que de no realizar “Atahualpa SAC” la retención mencionada en el párrafo anterior o habiéndola realizado no la abone al fisco, esto no implicaría la pérdida de la deducibilidad de dicho gasto, existiendo como consecuencia a dicho incumplimiento la sanción pecuniaria respectiva (multa).

Así mismo, “Atahualpa SAC”, en calidad de prestador del servicio frente a Giorgio García, en su condición de domiciliado, tendrá la obligación de emitir la boleta de venta por el servicio de transporte, independientemente de la emisión del B/L respectivo, no existiendo aquí ningún tipo de retención, toda vez que ambos sujetos tienen la condición de domiciliados en Perú, debiendo reconocer “Atahualpa SAC” como ingreso gravado con el impuesto el monto de $(1,000 + 2,000 + 1,000 + 200 = 4,200)$.

III. Por la operación de transporte del vehículo marca Toyota desde Paita hasta Algeciras:

La prestación de este servicio de transporte marítimo, prestado por “Cristóbal Colón SL” a favor de Giorgio García, califica dentro de la actividad internacional que establece el artículo 48 de la LIR, en su totalidad, es decir, todos los conceptos detallados en el B/L: carga, estiba, transporte, descarga, desestiba y hasta de tramitación documentaria se encuentran dentro del alcance del mencionado artículo al tratarse todos de actividades necesarias para la prestación principal, que es justamente el traslado internacional, es así que de los ingresos brutos recibidos $(1,500 + 5,000 + 1,500 + 500 = 8,500)$ por “Cristóbal Colón SL”, el 2% equivaldría a renta de fuente peruana, es decir 170, sobre los que se aplicaría un tipo impositivo del 30%, resultando que cuando Giorgio García realice el pago respectivo debería retenerle el monto de 51 y abonarlo al fisco a pesar de tratarse de una persona física que no genera renta empresarial, ya que la normativa no hace distinción de esta clase para establecer

a los agentes retenedores, es preciso señalar que en la práctica este tipo de usuarios del servicio es muy poco probable que se encuentren enterados de esta responsabilidad que les confiere la norma.

En el presente escenario la fecha de pago (02/2022) por parte de Giorgio García a la empresa “Cristóbal Colón SL” y la presentación de la declaración jurada simple, por parte de esta, diciendo que la tripulación es fan del Barcelona Fútbol Club, cumpliendo de esta forma con el requisito establecido en la normativa española con el fin de gozar de la exoneración del Impuesto sobre Sociedades por dicha actividad, no resulta relevante ya que no es posible aplicar la exoneración por reciprocidad, toda vez que la operación se realizó en 02/2022 y durante ese periodo ya no se encontraba vigente dicha exoneración en España para las líneas peruanas.

Giorgio García, al no ser sujeto del IR empresarial, no deducirá como gasto el pago de los 8,500 a favor de “Cristóbal Colon SL”.

8. Conclusiones

Primera.- El servicio de transporte marítimo internacional de mercancías es clave en el comercio internacional y puede realizarse en una gran variedad de modalidades, siendo la modalidad más empleada el uso de contenedores en líneas regulares bajo el régimen de conocimiento de embarque, en el que también existen distintos tipo de condiciones para realizar a cabo el servicio; esto, sumado a la propia naturaleza del servicio, al no prestarse en su totalidad en una sola jurisdicción, complica la determinación de la proporción que corresponde atribuirse a renta de fuente peruana y a la renta de fuente extranjera.

Segunda. - El servicio de transporte marítimo internacional de mercancías bajo la modalidad de línea regular puede ser prestado, ya sea directamente, por el prestador efectivo del servicio o por intermediación de terceros, tengan estos la condición o no de residentes fiscales (domiciliados) en el Perú, siendo siempre considerados para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta peruana Personas Jurídicas y generadores de rentas de Tercera Categoría (Renta Empresarial).

Tercera. – Los usuarios del servicio pueden ser tanto personas naturales (físicas), como jurídicas (sociedades), domiciliadas o no, así como los establecimientos permanentes en Perú de empresas no domiciliadas, aplicantes a los distintos regímenes aduaneros existentes, que buscan trasladar bienes entre el Perú y otro país, sea o no con intenciones de destinar estos bienes a alguna actividad económica, pudiendo por ejemplo una persona natural trasladar su auto de Perú a otro país donde se está mudando con el fin de uso personal o una empresa trasladar a Perú desde otro país mercadería para su comercialización.

Cuarta. – Los prestadores del servicio solo pueden ser personas jurídicas, domiciliadas o no, así como los establecimientos permanentes en Perú de empresas no domiciliadas, bajo la forma de prestadores efectivos del servicio, normalmente las líneas navieras extranjeras no domiciliadas o a través de sus establecimientos permanentes en Perú (que son los transportistas propiamente dicho) o tercerizando el servicio a través de agentes de carga internacional, ya sean no domiciliados o a través de sus establecimientos permanentes en

Perú o de empresas domiciliadas en Perú (que comercializan espacios en los buques para el traslado de mercancías a través de contenedores).

Quinta. – Desde la perspectiva de las personas naturales usuarias del servicio, estas no utilizan el gasto por este servicio como deducción de algún impuesto.

Así mismo, sean domiciliadas o no tienen la obligación de retener el 30% sobre el 2% del servicio pagado, cuando el prestador del servicio es un no domiciliado.

Sexta. - Desde la perspectiva de las personas jurídicas domiciliadas usuarias del servicio, estas, al ser sujetos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, utilizan el gasto por este servicio como deducción del mencionado impuesto, debiendo realizar el pago del mismo antes de la fecha de vencimiento para la declaración jurada del Impuesto a la Renta del respectivo ejercicio en la medida que haya sido prestado por un no domiciliado; así mismo deberá contar con el comprobante de pago (factura) correctamente emitido por el prestador del servicio en la medida que este tenga la condición de domiciliado o sea un establecimiento permanente en Perú de una empresa no domiciliada, bastando el B/L como documento de sustento si el prestador es un no domiciliado.

Así mismo, estará obligado a retener el 30% sobre el 2% del servicio pagado, cuando el prestador del servicio es un no domiciliado.

Sétima. - Desde la perspectiva de las personas jurídicas no domiciliadas usuarias del servicio, estas, no utilizan el gasto por este servicio como deducción del Impuesto a la Renta peruano. Así mismo, estarán obligadas a retener el 30% sobre el 2% del servicio pagado, cuando el prestador del servicio es un no domiciliado.

Octava. - Desde la perspectiva de los establecimientos permanentes en Perú de empresas no domiciliadas usuarios del servicio, estos, al ser sujetos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, utilizan el gasto por este servicio como deducción del mencionado impuesto, debiendo realizar el pago del mismo antes de la fecha de vencimiento para la declaración jurada del Impuesto a la Renta del respectivo ejercicio en la medida que haya sido prestado por un no domiciliado; así mismo deberá contar con el comprobante de pago (factura)

correctamente emitido por el prestador del servicio en la medida que este tenga la condición de domiciliado o sea un establecimiento permanente en Perú de una empresa no domiciliada, bastando el B/L como documento de sustento si el prestador es un no domiciliado.

Así mismo, estará obligado a retener el 30% sobre el 2% del servicio pagado, cuando el prestador del servicio es un no domiciliado.

Novena. – Desde la perspectiva de las personas jurídicas domiciliadas, prestadoras del servicio, deberá reconocer como ingreso gravado el 100% de la contraprestación por el servicio y afectará la renta resultante al 29.5%.

Décima. - Desde la perspectiva de las personas jurídicas no domiciliadas, deberán hacerles una retención del 30% sobre el 2% de la contraprestación por el servicio.

Undécima. - Desde la perspectiva de los establecimientos permanentes en Perú de empresas no domiciliadas, prestadoras del servicio, deberá reconocer como ingreso sujeto al Impuesto a la Renta el 2% de la contraprestación por el servicio.

Duodécima. – Es preciso analizar los servicios prestados por no domiciliados o EP según su naturaleza, con el fin de establecer si a todos los rendimientos generados le son aplicables el tratamiento establecido en el artículo 48 de la LIR.

Décimo tercera. – La exoneración por reciprocidad aplica a las líneas extranjeras que realicen el servicio de traslado marítimo de mercancías entre el Perú y el exterior cuyos países donde se encuentre su sede otorguen también exoneración del impuesto equivalente al impuesto a la renta a las líneas peruanas, incluso si estas no operan efectivamente en aquel país, bastando que dicho beneficio se encuentre vigente de forma potencial y se otorgará, por su naturaleza recíproca, hasta el momento en que las líneas peruanas puedan beneficiarse también, es decir, si en la otra jurisdicción es derogado el beneficio las líneas extranjeras con sede en dicha jurisdicción perderían en dicha oportunidad el beneficio en Perú.

Décimo cuarta. – La exoneración por reciprocidad aplica desde el momento en que las operaciones realizadas por la línea extranjera concurren con la vigencia de la exoneración en el país donde tienen su sede a favor de las líneas peruanas, en la medida que la documentación que acredita dicha exoneración y que fuese presentada a la SUNAT en fecha posterior a la mencionada fecha de concurrencia demuestre la fecha de vigencia con el fin de retrotraer la aplicación de la exoneración a la misma.

Décimo quinta. – El Perú tiene vigentes tratados internacionales, con EE. UU. y Argentina que exoneran del Impuesto a la Renta a las líneas navieras de dichos estados por los servicios de transporte marítimo internacional de mercancías que presten.

Décimo sexta. – Si la prestación del servicio la realiza un sujeto no domiciliado en Perú con residencia fiscal en alguno de los países con los que Perú tiene en vigor un CDI basado en el modelo OCDE y se circunscribe, en su particularidad, dentro del alcance del artículo 8 de dicho CDI, en base a las consideraciones que se establezcan en el propio CDI como en los comentarios al modelo de la OCDE, no podrá ser gravado en Perú el rendimiento por dicho servicio.

Décimo séptima. – Si la prestación del servicio la realiza una empresa de transportes no domiciliada en Perú con residencia fiscal en alguno de los países miembros de la CAN, los rendimientos que perciba, independientemente de si son por el propio servicio de transporte o por alguna otra actividad que esta realice no será gravada en Perú, siendo gravada únicamente en el país miembro de la CAN del que es residente dicha empresa.

9. Referencias Bibliográficas

9.1. Referencias Doctrinales.

Revistas.

ÁLVAREZ, M. «Todo lo que debe saber sobre el flete marítimo». *Revista Actualidad Empresarial*. 2021, núm. 471, pp. VI-1-VI-4.

ALVA MATTEUCCI, M. «La doble imposición económica y jurídica: ¿existen diferencias?». *Revista Actualidad Empresarial*. 2017, núm. 376, pp. I-1-I-20.

DÁVILA CARBAJAL, J. «Tratamiento tributario de los beneficios procedentes de los servicios de transporte aéreo y marítimo internacional a la luz de la normativa interna y los acuerdos para evitar la doble imposición suscritos por el Perú». *Forseti Revista de Derecho*. 2022, núm. 16, pp. 92-121.

DÁVILA CHÁVEZ, S. «El transporte Internacional y su regulación en la Ley del Impuesto a la Renta: Análisis y Perspectivas». *Cuadernos Tributarios de las Jornadas Nacionales de Tributación*. 2011, núm. 31, pp. 155-185.

DE LA VEGA RENGIFO, B. «El tratamiento tributario de los Establecimientos Permanentes en la Legislación Nacional y en los Convenios para evitar la Doble Imposición». *Cuadernos Tributarios de las Jornadas Nacionales de Tributación*. 2011, núm. 31, pp. 187-208.

GARCÍA SCHRECK, M. «Imposición a la Renta en los Servicios Internacionales». *Cuadernos Tributarios de las Jornadas Nacionales de Tributación*. 2011, núm. 31, pp. 1-101.

MEDRANO CORNEJO, H. «Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*. 1991, núm. 20, pp. 5-44.

YAÑEZ SALGADO, L. «Los servicios como establecimientos permanentes: ¿Son realmente una pesadilla, y si lo son, para quién?». *Cuadernos Tributarios de las Jornadas Nacionales de Tributación*. 2012, núm. 32, pp. 13-124.

Libros.

URDAY, P. «*Manual de Derecho Marítimo*». Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017.

HUAMANÍ CUEVA, R. «*Código Tributario Comentado*». Lima: Jurista Editores, 2013.

RODRÍGUEZ, J. «*Diccionario Marítimo*». Buenos Aires: Valletta Ediciones, 2011.

Informe.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. *Informe sobre el Transporte Marítimo 2021*. ONU, 2021.

Web.

«Estructura del Transporte Marítimo». *Scribd.com*. 01/07/2022, 17:30. Disponible en: <https://es.scribd.com/doc/111650349/Estructura-Del-Transporte-Maritimo>

«Guía de orientación al usuario del transporte acuático». *Página web del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo de Perú*. 01/07/2022, 18:00. Disponible en: https://www.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/comercio_exterior/facilitacion_comercio_exterior/Guia_Transporte_Acuatico_13072015.pdf

«Transporte Marítimo Internacional». *Scribd.com*. 02/07/2022, 17:30. Disponible en: <https://es.scribd.com/presentation/378898610/Transporte-Maritimo-Internacional>

«Transporte y Flete Marítimo Internacional». *Scribd.com*. 02/07/2022, 18:00. Disponible en: <https://es.scribd.com/document/398975931/transporte-y-flete-maritimo-internacional>

9.2. Referencias Legislativas.

Perú. Decreto Legislativo N° 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. *Diario Oficial El Peruano*, 30 de diciembre de 1993. Disponible en: <https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00771.pdf>

Perú. Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano*, 19 de setiembre de 1994. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.pdf>

Perú. Decreto Supremo N° 055-99-EF, TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas. *Diario Oficial El Peruano*, 15 de abril de 1999. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.pdf>

Perú. Resolución de Superintendencia N° 077-99/SUNAT, Reglamento de Comprobantes de pago. *Diario Oficial El Peruano*, 13 de julio de 1999. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1999/077.htm>

Perú. Ley N° 27287, Ley de Títulos Valores. *Diario Oficial El Peruano*, de 19 de junio de 2000, Disponible en: https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0086/LEY_TITULOS_VALORESv02.pdf

Perú. Decreto Supremo N° 179-2004-EF, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano*, 08 de diciembre de 2004. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>

Perú. Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas. *Diario Oficial El Peruano*, 27 de junio de 2008. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03normasoc.htm>

Perú. Decreto Supremo N° 133-2013-EF, TUO del Código Tributario. *Diario Oficial El Peruano*, 22 de junio de 2013. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/fdetalle.html>

9.3. Referencias Jurisprudenciales.

Perú. *Resolución del Tribunal Fiscal*, núm. 03256, Lima 26 de febrero del 2013, Sala 3, Expediente 13817-2012. Disponible en:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/3/2013_3_03256.pdf

Perú. *Resolución del Tribunal Fiscal*, núm. 03565, Lima 13 de abril del 2016, Sala 8, Expediente 13446-2013. Disponible en:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_03565.pdf

Perú. *Resolución del Tribunal Fiscal*, núm. 02421, Lima 17 de marzo del 2017, Sala 10, Expediente 1524-2009. Disponible en:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_02421.pdf

Listado de abreviaturas

B/L	:	Bill of Lading (Conocimiento de Embarque).
CAN	:	Comunidad Andina de Naciones.
CBR	:	Container box rate.
CC	:	Código de Comercio.
CDIs	:	Convenios para evitar la doble imposición.
CT	:	TUO del Código Tributario.
D.L.	:	Decreto Legislativo.
D.S.	:	Decreto Supremo.
E.I.R.L.	:	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
EP	:	Establecimiento Permanente en Perú de una empresa no domiciliada.
ESSALUD	:	Seguro Social de Salud.
FCL	:	Full Container Load.
IGV	:	Impuesto General a las Ventas.
IR	:	Impuesto a la Renta.
ISC	:	Impuesto Selectivo al Consumo.
IVA	:	Impuesto al Valor Agregado.
LCL	:	Less than Container Load.
LGA	:	Ley General de Aduanas.
LIGV	:	TUO de la Ley del IGV.
LIR	:	TUO de la Ley del IR.
MEF	:	Ministerio de Economía y Finanzas.
MINCETUR	:	Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.
MTC	:	Ministerio de Transportes y Comunicaciones.
NRUS	:	Nuevo Régimen Único Simplificado.
OCDE	:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
OMI	:	Organización Marítima Internacional.
ONP	:	Oficina de Normalización Previsional.
PJ-D	:	Persona Jurídica Domiciliada.
PJ-ND	:	Persona Jurídica No Domiciliada.
PN-D	:	Persona Natural Domiciliada.

PN-ND	:	Persona Natural No Domiciliada.
RFP	:	Renta de Fuente Peruana.
R-LIR	:	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
R.S.	:	Resolución de Superintendencia.
RTF	:	Resolución del Tribunal Fiscal.
SNP	:	Sistema Nacional de Pensiones.
SUNAT	:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
TJCA	:	Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
TUO	:	Texto Único Ordenado (equivalente a texto refundido).
TUPA	:	Texto Único de Procedimientos Administrativos.