



# DIRECTRICES PARA LA TRIBUTACIÓN DE BENEFICIOS DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL



# PREÁMBULO

Este documento ha sido elaborado por la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA) para plantear su posición y explicar los problemas de tributación que enfrentan las líneas aéreas internacionales cuando los Estados en los que operan son distintos a sus domicilios fiscales.

La Organización de Aviación Civil Internacional (OACI), agencia especializada de las Naciones Unidas y organización gubernamental internacional relacionada con la aviación, ha adoptado una Resolución consolidada acerca del sistema de tributación del transporte aéreo internacional. El principio fundamental de las políticas de la OACI sobre tributación establece que debería existir exención recíproca de tributación sobre las ganancias del transporte aéreo internacional por parte de los Estados con relación a las líneas aéreas internacionales. Sin embargo, algunos Estados miembros de la OACI aún no han adoptado este principio.

En el caso de que un Estado no haya adoptado el principio de exención recíproca de tributación sobre las utilidades, tal como lo recomienda la OACI, la IATA estima que la tributación impuesta por ese Estado a las aerolíneas internacionales debería establecerse en base a los ingresos netos; es decir, sobre los ingresos generados dentro del Estado, incluyendo la adecuada deducción de todos los gastos incurridos respecto a los servicios brindados con relación a ese Estado sin considerar donde esos gastos fueron incurridos. Estos principios son consistentes con la Resolución de la OACI.

La información aquí contenida se presenta con la intención de ayudar a las diversas entidades gubernamentales y organizaciones internacionales a comprender los problemas que tienen las aerolíneas con respecto a la tributación internacional y de brindar una base racional para el diálogo entre las autoridades gubernamentales y las aerolíneas internacionales.



# 1. INTRODUCCIÓN

**1.1.** La IATA es una asociación de empresas de transporte aéreo mundial que operan servicios aéreos regulares, bajo banderas de países que son elegibles para ser miembros de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI). Los objetivos declarados de la IATA incluyen el fomento de un transporte aéreo seguro, regular y económico, para el beneficio de los pueblos del mundo; la promoción del comercio por vía aérea; y el estudio de los problemas afines. Asimismo, en sus estatutos, la IATA se compromete a cooperar con otros organismos internacionales, incluyendo la OACI y las Naciones Unidas. La membresía de la IATA representa alrededor de 130 países, como se muestra en el **Apéndice 1**.

**1.2.** La IATA manifiesta su preocupación por el enfoque que ciertos Estados dan a la tributación de los ingresos de las líneas aéreas internacionales que prestan servicios en estos Estados. Parecería que también existen algunas ideas erróneas acerca de cómo se ven afectadas las actividades de las líneas aéreas con los tratados sobre impuestos. En este sentido, la experiencia indica que muchas administraciones tributarias no están al tanto de cómo se originan los ingresos de las líneas aéreas internacionales en los países extranjeros. Este documento intenta explicar la posición de las líneas aéreas miembros de la IATA, así como aclarar algunos problemas que afronta la industria debido a que generalmente las administraciones tributarias desconocen la existencia de material de referencia. Adicionalmente, en la Sección 8 de este documento, se presenta información acerca de los beneficios que brinda el transporte aéreo internacional a las economías de los Estados; beneficios que probablemente aún no han sido enteramente apreciados hasta la fecha.

**1.3.** Desde el inicio, debería quedar claro que la IATA y sus miembros no objetan el pago de tributos por ingresos que son gravados de manera no discriminatoria, justa y equitativa. Sin embargo, rechazan enérgicamente los gravámenes impuestos, en contra de las prácticas recomendadas por la OACI, sobre los ingresos o facturación brutos, así como los tributos sobre ingresos impuestos sobre bases que no toman en consideración la rentabilidad de las operaciones de las aerolíneas en ese Estado. La industria respeta plenamente el derecho que tienen los Estados soberanos de imponer tributos; sin embargo, la naturaleza de las operaciones de las líneas aéreas internacionales que forman la red del comercio aéreo mundial, coloca a la industria del transporte aéreo internacional en un lugar único en la economía de estos Estados.



## 2. ANTECEDENTES

2.1. A diferencia de la IATA, la OACI es una organización intergubernamental y constituye la agencia especializada de las Naciones Unidas que se ocupa de la aviación civil internacional. El Convenio de Aviación Civil Internacional de 1944 (Convenio de Chicago) da inicio a las actividades de la OACI. Los fines y objetivos de la OACI son los de desarrollar los principios y las técnicas de la navegación aérea internacional y promover la planificación y el desarrollo del transporte aéreo internacional para:

- a) lograr el desarrollo seguro y ordenado de la aviación civil internacional en todo el mundo;
- b) fomentar las técnicas de diseño y manejo de aeronaves para fines pacíficos;
- c) estimular el desarrollo de vías aéreas, aeropuertos e instalaciones de navegación aérea para la aviación civil internacional;
- d) satisfacer las necesidades de los pueblos del mundo respecto a un transporte aéreo seguro, regular, eficaz y económico;
- e) evitar el despilfarro económico producido por una competencia excesiva;
- f) asegurar que se respeten plenamente los derechos de los Estados contratantes y que cada Estado contratante tenga una oportunidad equitativa de explotar empresas de transporte aéreo internacional;
- g) evitar discriminación entre Estados contratantes;
- h) promover la seguridad operacional de vuelo en la navegación aérea internacional; y
- i) promover, en general, el desarrollo de la aeronáutica civil internacional en todos los aspectos.

2.2. Por lo tanto, el Convenio de Chicago reconoció desde un inicio la necesidad de mejorar la facilitación del transporte aéreo internacional eliminando las barreras para la libre circulación liberación de aeronaves, pasajeros, tripulaciones, equipaje, carga y correo a través de las fronteras internacionales.

2.3. Esta facilitación tiene un doble propósito. En primer lugar, permite que el comercio por vía aérea aproveche plenamente las ventajas de la velocidad preeminente de las aeronaves como medio de transporte, y previene que este comercio se vea obstaculizado por demoras excesivas debido a documentación y otros requerimientos para cruzar las fronteras. En segundo lugar, evita la imposición de cargas onerosas en forma de tributos, requerimientos de seguros, cargos a usuarios, y similares, por parte de países individuales a las aerolíneas internacionales, de tal forma que los beneficios del transporte aéreo se extiendan a todos los Estados que reciben el servicio, de la forma más económica posible.

2.4. Ni el Convenio de Chicago ni los acuerdos bilaterales de servicios aéreos negociados entre Estados liberan a las líneas aéreas internacionales del cumplimiento de todas las obligaciones jurídicas y comerciales normales que como empresas extranjeras tienen en aquel Estado; como son por ejemplo, las certificaciones, los registros y los impuestos de cada empresa.

2.5. Los problemas por operar en un país extranjero son numerosos. Entre ellos se incluye la provisión adecuada de reservas de combustible, la disponibilidad de alimentos a bordo para los pasajeros, la disponibilidad de alojamiento en hoteles en el caso de demora de los aviones, el envío del dinero proveniente de la venta de billetes de avión sin restricciones por cambio de moneda, y el empleo de expertos calificados para dar servicio a los aviones y administrar las instalaciones en tierra.

2.6. La impresión de que las líneas aéreas internacionales hacen negocios sustanciales dentro de los Estados donde brindan servicio es a menudo engañosa e inexacta, ya que el negocio que llevan a cabo en los Estados extranjeros es secundario y suplementario en relación a su función internacional primordial. Las líneas aéreas internacionales operan a largo plazo y con márgenes de utilidad menores que la mayoría del resto de los negocios, y difieren sustancialmente de las empresas extranjeras que se dedican a la manufactura, comercialización, extracción de recursos naturales u otras actividades que involucran una presencia interna importante en los Estados donde están ubicados y desarrollan su actividad.

2.7. La tributación basada en parámetros distintos a los ingresos netos, dando lugar a una potencial doble tributación, es motivo de gran preocupación en la industria de las líneas aéreas.



### 3. EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. Desde hace tiempo la OACI tiene una política y material de orientación que sirve de guía a los Estados acerca de la tributación sobre determinados aspectos del transporte aéreo internacional, entre los que cabe mencionar: la tributación impuesta al combustible de aviación, lubricantes y otros suministros técnicos consumibles; los ingresos y las aeronaves de las líneas aéreas, y la venta y utilización del transporte aéreo internacional, tales como los billetes de avión, los pasajeros y la facturación bruta de las líneas aéreas. El Consejo de la OACI ha llevado a cabo numerosas revisiones de las políticas sobre tributación; y en febrero de 1999, adoptó una resolución consolidada publicada en el año 2000 en la tercera edición del Doc 8632 - *Políticas de la OACI sobre Tributación en el Campo del Transporte Aéreo Internacional*. Este documento reafirma y fortalece los principios subyacentes de las políticas de la OACI en este campo, que entre otras cosas, apoyan una política de exención recíproca respecto a los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional (ver **Apéndice 2**), y se opone a los impuestos relacionados a la venta o uso del transporte aéreo internacional; es decir, impuestos sobre los ingresos brutos (**Apéndice 3**).

Asimismo, el Doc. 8632 de la OACI insta a los Estados contratantes a notificar a la OACI respecto de sus prácticas y su posición acerca de dicha Resolución. En el **Apéndice 4** de este documento, se encuentra un suplemento que incluye las respuestas recibidas a la fecha de los Estados contratantes con relación a su posición respecto a las resoluciones del Consejo de la OACI.

3.2. En el año 2001, la Asamblea de la OACI también adoptó la Resolución A33-19 que entre otras cosas refina la distinción que hace la OACI entre un impuesto y un cargo, e insta a los Estados contratantes a cumplir con la resolución del Consejo, tal como se describe en el Doc. 8632 de la OACI. Esta Resolución ha sido refrendada, desde entonces, por otra Resolución de la Asamblea, tal como se muestra en el **Apéndice 5** de este documento.

3.3. A pesar de las recomendaciones de la OACI, algunos Estados aún no han establecido la exención recíproca de las ganancias obtenidas en la operación de aeronaves extranjeras, ya sea de acuerdo con las provisiones estatutarias de las leyes tributarias de ambos Estados, o por negociación de tratados sobre tributación. Las líneas aéreas de alguno de estos Estados podrían posteriormente encontrarse sujetas a impuesto sobre la renta en otros Estados cuando se encuentre en la zona de alcance jurisdiccional de las respectivas administraciones tributarias.

3.4. De conformidad con la Resolución de la OACI, la posición de la IATA establece que el medio más razonable y equitativo para tratar la tributación de los ingresos en Estados extranjeros está basado en la exención recíproca, ya sea mediante la aplicación de la ley del impuesto sobre la renta, o a través de un tratado.

3.5. Para la negociación de tratados que abarcan la tributación total es necesario considerar numerosos factores y se requiere además la ratificación de los gobiernos de ambos países. Sin embargo, en muchos Estados la legislación sobre el impuesto sobre la renta establece disposiciones para la exención recíproca de las ganancias provenientes de la operación de las aeronaves en un país extranjero donde ese Estado extranjero permite una exención recíproca. En estas circunstancias, el Ministro responsable o el jerarca de la administración tributaria tiene la potestad de pactar mediante un intercambio de cartas, o por otro medio igualmente sencillo. En el **Apéndice 6** a este documento, se incluye un ejemplo de legislación que contempla estos términos.

### 4. DETERMINACIÓN DEL INGRESO NETO IMPONIBLE CUANDO NO SE APLICA NINGUNA EXENCIÓN RECOMENDADA POR LA OACI

4.1. La posición de la IATA es la de asegurar que cuando no exista exención de impuestos, el Estado permita que la tributación de las líneas aéreas internacionales se realice sobre una base de ingresos netos.

4.2. La IATA reconoce que pueden ser difícil de determinar tanto el monto de los ingresos netos generados por una línea aérea internacional en algún Estado en particular como el consiguiente impuesto sobre la renta a pagar respecto a ese ingreso.

4.3. Por un lado, la mayor parte de la distancia recorrida por las líneas aéreas internacionales se encuentra fuera de la jurisdicción territorial del Estado que busca imponer un impuesto sobre la renta, y por lo tanto, es cuestionable que ese Estado tenga el derecho de imponer impuestos sobre ingresos obtenidos fuera de su jurisdicción.

4.4. Por otro lado, según los estándares fiscales internacionales normales, comúnmente se considera que las aerolíneas que operan hacia y desde un Estado poseen una sucursal que se rige por las leyes tributarias nacionales de ese Estado, o tienen un establecimiento permanente, tal como lo define la mayor parte de tratados de doble tributación, y se supone que ese establecimiento se encuentra dentro de la jurisdicción de ese Estado.

4.5. La operación de una línea aérea hacia y desde un Estado dentro de su red global tiene un efecto económico sobre sus operaciones en cualquier otro Estado de su red y viceversa. Por lo tanto, la mayoría de las administraciones tributarias y las mismas líneas aéreas han considerado que las fórmulas de prorrateo proveen una base razonable para imponer el impuesto sobre la renta neta en los Estados que no sean el Estado de su domicilio o de su residencia fiscal. El **Apéndice 7** de este documento muestra un breve resumen de las fórmulas de prorrateo del ingreso neto generalmente aceptadas.

4.6. Todo Estado que recaude impuestos sobre la base de los ingresos netos debería permitir a las líneas aéreas internacionales que hacen negocios dentro de su jurisdicción, prorratear entre los gastos y otros cargos incurridos durante el año y los ingresos generados durante ese mismo periodo. Esta deducción debería permitirse independientemente de si estos gastos y demás cargos fueron incurridos dentro del Estado que busca imponer el impuesto. Esto permite determinar de forma razonable los ingresos netos tributables de la línea aérea internacional dentro del Estado que efectúa la fiscalización.

4.7. En contraposición, la tributación basada en ganancias estimadas o como porcentaje de los ingresos brutos no tiene relación con las utilidades operativas, podría resultar en una doble tributación y es discriminatoria y regresiva. La IATA no puede proponer ni respaldar estos métodos de tributación y la OACI tampoco los respalda.

4.8. Asimismo, cuando el uso de fórmulas de distribución del ingreso neto por parte de las líneas aéreas internacionales que operan en un Estado que no sea el Estado de su domicilio o residencia fiscal, genere una pérdida dentro de cualquier período fiscal, debería permitirse transferir la pérdida resultante al siguiente período contable, conforme a las provisiones de las leyes tributarias internas de ese Estado sobre el uso de pérdidas comerciales. La naturaleza de las utilidades de las líneas aéreas internacionales es sumamente cíclica, debido a la cantidad de elementos que conforman el mercado, incluyendo la competencia y las economías de los Estados donde ofrecen servicios. Permitiendo el aplazamiento de pérdidas, el Estado reconoce que las inversiones que realizan las aerolíneas en personal e infraestructura durante un período fiscal, beneficiarán al Estado durante varios periodos.

## 5. NORMAS CONTABLES EN LA INDUSTRIA

5.1 En 1947, la OACI introdujo un método de recopilación de datos financieros de las líneas aéreas que ofrecería la posibilidad de identificar ingresos y gastos a la vez que les permitiría compararse con el tráfico transportado y la capacidad ofrecida. La información financiera de las líneas aéreas es recopilada por la OACI a través del Formulario EF. El formulario cubre varios estados financieros y cifras de tránsito y capacidad ligadas a los datos financieros. Estos son: Parte 1 – Estado de Ganancias y Pérdidas, Parte 2 – Estado de Situación Financiera, Parte 3 – Estado de Ganancias Retenidas, y Parte 4 – Estadísticas de Capacidad e Ingreso de Tránsito.

5.2 La OACI publica estas estadísticas e informes financieros cada año en su portal <http://www4.icao.int/newdataplus>, donde los usuarios pueden acceder a través de una suscripción pagada. Por consiguiente, todas las líneas aéreas internacionales mantienen su contabilidad en sistemas similares. Las políticas de amortización y depreciación adoptadas por cada línea aérea no varían mucho de una a otra debido a la similitud de las operaciones y de las aeronaves y equipos utilizados. La magnitud de las operaciones que se llevan a cabo y los altos estándares de cooperación entre las líneas aéreas, debido a la influencia de la IATA, explican el hecho de que los informes de los resultados contables publicados por las líneas aéreas miembros no solo sean reales, sino que además representen un alto grado de estandarización de técnicas contables.

5.3 Asimismo, las contabilidades de las líneas aéreas son auditadas de forma regular y continua por auditores externos independientes, de tal manera que los estados financieros publicados pueden ser aceptados universalmente como reflejo exacto, justo y sistemático de los resultados operativos de las líneas aéreas en cuestión.

5.4 La oficina local/sucursal de una línea aérea internacional no tiene capacidad de preparar informes exactos de ganancias y pérdidas, ya que no todos los ingresos que se aplican a dicha oficina local/sucursal se acumulan localmente, ni todos los gastos correspondientes a esa oficina local/sucursal se pagan localmente. Por lo tanto, existe una diferencia significativa entre el manejo contable de una oficina local/sucursal de una línea aérea internacional y la sucursal local de un productor extranjero.

5.5 La línea aérea internacional genera beneficios o produce sus ingresos principalmente sobre territorio o aguas internacionales. Por lo tanto, el coste operacional total de una aeronave utilizado para el cálculo de los ingresos no se asigna a un solo país, ni esos gastos son necesariamente atribuibles a todos los costes relativos a la generación de ingresos en ese país y tampoco se pueden atribuir de forma correcta únicamente a los ingresos en ese país. Por ejemplo, el costo de combustibles y comidas adquiridos en el país A es un costo no solamente del primer segmento volado desde A, sino también de los subsiguientes segmentos volados a uno o más países.

5.6 No existe una forma adecuada de calcular los costes correspondientes, a menos que los gastos se distribuyan entre el tráfico que embarca el vuelo en A y el tráfico que ya está a bordo. Por consiguiente, el método convencional para preparar los estados de resultados de las sucursales, que comprenden ingresos y gastos locales identificables, no producirá un resultado preciso cuando se aplique a la oficina local/sucursal de una línea aérea internacional.

## 6. CONSIDERACIONES DE ALGUNOS ELEMENTOS EN LAS FÓRMULAS DE CALCULO DE RESULTADOS NETOS

6.1 Con el propósito de determinar las ganancias o pérdidas netas de operación de una línea aérea internacional en cualquier Estado, la IATA recomienda el uso de fórmulas de ingresos netos para el reparto de los resultados globales de operación. En el **Apéndice 7** de este documento se incluyen ejemplos de fórmulas generalmente aceptadas que se pueden aplicar para el prorrateo del ingreso neto.

Al aplicar las fórmulas de ingresos netos, deberá considerarse lo siguiente:

### A. Ganancias Netas Globales del Transporte Aéreo

6.2 La IATA cree que las ganancias netas globales del transporte aéreo publicadas en los estados financieros de las líneas aéreas internacionales deberían ser utilizadas para determinar el prorrateo de las ganancias netas locales. Se recomienda el uso de las cifras contables publicadas porque son accesibles al público y están sujetas a ser auditadas por auditores profesionales independientes.

6.3 Las ventajas para las autoridades tributarias de adoptar las cifras contables publicadas son muchas:

- a) las cifras pueden ser autenticadas con facilidad;
- b) se puede evitar la dificultad de realizar ajustes por cada pequeña diferencia tanto en el tratamiento de los impuestos como en los libros;
- c) cualquier diferencia entre los ingresos netos determinados por cualquier Estado y las utilidades contables de la línea aérea sería eliminada sustancialmente con el paso del tiempo;
- d) el uso de la contabilidad publicada por las líneas aéreas internacionales en lugar de otros métodos más complicados ahorra tiempo y esfuerzos administrativos, tanto para la línea aérea como para el Estado que impone el gravamen, al tiempo que preserva la recaudación de impuestos.

6.4 La IATA acepta que algunos Estados escojan aplicar ajustes fiscales a los resultados publicados; como por ejemplo, reconocer la diferencia entre la depreciación contable y tributaria.

### B. Ingresos Locales

6.5 El cálculo de los ingresos brutos obtenidos en un país influirá en la cantidad de impuesto sobre la renta a pagar, luego de la aplicación de una de las fórmulas de prorrateo.

6.6 Algunas administraciones tributarias presuponen que las líneas aéreas obtienen sus ingresos por tráfico de la misma manera que los obtienen las empresas navieras; por ejemplo, que todas las ventas locales representan ingresos de la línea aérea que vende.

6.7 Existe una diferencia importante entre cómo obtienen los ingresos las empresas navieras y cómo las obtienen las líneas aéreas, debido a los acuerdos de "interlíneas" y la libre negociación de la documentación de la IATA entre sus miembros. Esto permite que los pasajeros compren billetes de avión en casi todo el mundo, y que viajen en tantas líneas aéreas como sea necesario para llegar a su destino. Por ejemplo:

- a) Bajo el amparo de la IATA, existen acuerdos de tráfico interlineales entre las líneas aéreas que ofrecen a cada una de ellas la posibilidad de emitir sus propios billetes de avión para viajar en otra de las líneas aéreas miembro de la IATA. Por este motivo, todas las aerolíneas IATA usan el mismo formato estándar de cupón de vuelo, incluyendo los billetes electrónicos. Asimismo, los billetes de avión IATA se pueden intercambiar libremente, excepto si la clase por la que se ha pagado está restringida sólo a la aerolínea que lo emite, como por ejemplo, en algunas tarifas chárter o tarifas que incluyen tours;
- b) En general, la línea aérea transportadora tiene derecho legal sobre los ingresos por su servicio de transporte, menos una tasa estándar de comisión por ventas. En este caso, la línea aérea emisora sólo retendrá de la transacción original el valor correspondiente a lo que transporta, más la comisión recibida.
- c) Cuando el billete de avión es vendido por un agente de viajes, la línea aérea emisora sólo retiene la porción del total de la venta de lo que realmente transporta, menos la comisión del agente sobre esa porción.



6.8 Esto necesariamente impone en cada línea aérea un alto grado de estandarización de los procesos contables, permitiendo prorratear entre las líneas aéreas participantes, la tarifa total pagada por los pasajeros. Esto sólo se puede conseguir con una oficina contable centralizada, que requiere capacidades de procesamiento de datos muy sofisticadas. La mayoría de estas consideraciones aplican también al transporte de carga, con la diferencia de que por lo general el itinerario de salida acordado permanece fijo.

6.9 Debido a lo anterior, es evidente que el ingreso local total por venta de billetes de avión rara vez es igual al ingreso local real de la compañía aérea que emite billetes de avión en cualquier Estado.

6.10 Además, el ingreso bruto, tal y como figuran en los estados financieros de las líneas aéreas, es ingreso por vuelo efectuado. Es ingreso generado cuando el transporte comprado por el pasajero es efectuado y no es ingreso por ventas. Como tal, es ingreso por vuelo efectuado, lo que debería asignarse al país de origen (ver C. Fuente de Ingreso).

## C. Fuente de Ingresos

6.11 La determinación de la fuente de ingresos requiere tomar en cuenta lo siguiente:

- a) La recogida de un pasajero en un Estado en particular no determina necesariamente la fuente de ese ingreso;
- b) Un billete de avión vendido en el país A para viajar en una línea aérea extranjera implica una pérdida de divisas para ese país cuando el pasajero aborda la aeronave de esa aerolínea en el país A. Es razonable que la administración tributaria del país A exija un pago de impuestos sobre el valor del transporte realizado por esa línea aérea;
- c) Por otro lado, un billete de avión vendido en el país B a un pasajero que sólo visita el país A no debería ser gravado en el país A, ya que debe pagar impuestos en el país B basado en la venta de transporte en ese lugar. No es razonable determinar el ingreso local obtenido por la línea aérea extranjera en el país A simplemente tomando en cuenta el embarque de pasajeros. Sin embargo, el pasajero del país B contribuye considerablemente con la economía del país A, a través de gastos de alojamiento en hoteles, comidas, tours locales, compra de regalos, etc.;
- d) Con frecuencia, dependiendo del itinerario del pasajero, los billetes de avión se emiten para incluir varias líneas aéreas, además de la línea aérea que vende el billete de avión. Por acuerdo, la aerolínea que embarca al pasajero reclama a la aerolínea emisora su porción de beneficios correspondiente por el transporte del pasajero. Asimismo, una vez un billete de avión ha sido emitido puede ser devuelto, usarse en parte, o usarse en otras líneas aéreas distintas a las incluidas en el billete de avión original;

- e) Si los ingresos derivados del valor de la emisión de los billetes de avión es la base para determinar el impuesto sobre la renta, es imposible distribuir el gravamen a todas las aerolíneas involucradas, ya que no se sabe con certeza cuáles son hasta después de que el pasajero ha viajado, y no es equitativo que la línea aérea emisora soporte toda la carga del impuesto sobre la renta;
- f) Como tales, los ingresos originados en un Estado debería incluir sólo aquellos ingresos devengados por la línea aérea que opera, excluyendo los importes reclamados y remitidos a otras líneas aéreas. Las líneas aéreas tienen la capacidad de presentar esta información de manera consistente y exacta, aunque no todas usen los mismos métodos contables. Lo mencionado anteriormente sobre ingresos por transporte de pasajeros, se aplica igualmente respecto al transporte de carga; y
- g) También es posible atribuir una comisión al punto de venta si, en virtud de la legislación fiscal, se considera que es el origen de la venta, mientras que la comisión retenida por otras líneas aéreas sería excluida.

## 7. TRANSPORTADORES OFF-LINE

7.1 Aunque la IATA reconoce el derecho que tiene un gobierno de imponer gravámenes, también considera que una línea aérea que no realiza ventas directas en su oficina local/sucursal en un país extranjero, no debería ser gravada con impuesto sobre la renta o similares.

7.2 La posición de la IATA es coherente con los tratados de doble tributación, que por lo general estipulan cuál es el contacto mínimo que el residente de un país puede tener en otro país antes de conseguir el estatus de establecimiento permanente, y por lo tanto, estar sujeto a gravámenes. La forma estándar de acuerdo excluye de la definición de establecimiento permanente a cualquier actividad empresarial realizada a través de un intermediario que actúa en el curso normal de su negocio.

7.3 La posición de la IATA establece que, cuando la actividad de la línea aérea en un país extranjero se limita a la venta de billetes de avión para transporte internacional a través de su propia oficina, su función en la jurisdicción es idéntica a aquella de un agente emisor de billetes de avión. Por lo tanto, un método para determinar sus resultados fiscales podría ser deduciendo de la comisión ganada por la venta de billetes de avión, incluyendo la comisión considerada por sus propias ventas, el importe de los gastos incurridos localmente para ganar dicha comisión.

## 8. BENEFICIOS DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL PARA LOS PAÍSES DONDE OFRECE SERVICIOS

8.1 El transporte aéreo internacional tiene un impacto considerable en las economías nacionales, en términos de beneficios directos e indirectos atribuibles a las operaciones de las líneas aéreas. Entre los beneficios más importantes se encuentran el flujo de ingresos provenientes de gastos y del efecto multiplicador de los ingresos, el empleo, las ventajas comerciales y mercantiles que aporta a través de la velocidad de los viajes de negocios y el transporte de carga por vía aérea, el turismo, la mejora de las comunicaciones, el mantenimiento y revisión de aeronaves civiles, los ingresos de divisas y contribuciones a la balanza de pagos.

### A. Efecto Multiplicador de los Ingresos

8.2 Los gastos de las líneas aéreas, los aeropuertos y sus empleados y los pasajeros de las líneas aéreas, generan enormes ingresos debido al proceso multiplicador. Las líneas aéreas y los aeropuertos pagan salarios a sus empleados, compran equipos, suministros y servicios, pagan impuestos y otro tipo de pagos a los gobiernos. De la misma manera, los pasajeros compran bienes y servicios en los países o ciudades que visitan, lo que produce un efecto multiplicador.

8.3 Estos flujos de ingresos dan lugar a gastos secundarios por parte de empleados de las líneas aéreas y de los aeropuertos, hoteles, restaurantes, agencias de viaje, agencias de carga, compañías de seguros, gobiernos y otras industrias a las que les compran bienes y servicios, teniendo éstos también efectos multiplicadores sobre la economía. De esta manera, los gastos realizados por las líneas aéreas, los aeropuertos y sus pasajeros generan ciclos sucesivos de ingresos y gastos que tienen un impacto en toda la economía.

### B. Empleo

8.4 Una de las ventajas más significativas del transporte aéreo internacional es la forma en que actúa como generador de empleo, directa e indirectamente. El transporte aéreo, y en mayor medida las industrias de servicios que apoya, emplean una gran cantidad de mano de obra y su importancia como generadores de empleo va en aumento.

8.5 A escala mundial, las líneas aéreas regulares emplean directamente 2.27 millones de personas<sup>1</sup> y, además, los gastos y actividades de las líneas aéreas generan, directa e indirectamente, empleo para muchos millones más.

### C. Turismo y Comercio

8.6 El turismo desempeña un papel importante en el comercio internacional, y el transporte aéreo internacional ha hecho una enorme contribución a este desarrollo. La mejora de los servicios aéreos y la disponibilidad de atractivas tarifas aéreas para los viajeros han sido factores importantes en este desarrollo. Una gama de aeronaves más grandes y eficientes en términos de consumo de combustible también ha contribuido significativamente a este desarrollo, permitiendo a la gente viajar largas distancias rápidamente así como también viajes más frecuentes con estancias más cortas.

8.7 El gasto efectuado por el turismo tiene un fuerte impacto regional y local, ya que las industrias proveedoras de los servicios requeridos por los turistas emplean a muchas personas. Este impacto proviene de los gastos por alojamiento en hoteles, comidas en restaurantes, agencias de viajes y operadores turísticos, transporte local incluyendo taxis y alquiler de automóviles y otros productos y servicios adquiridos. A su vez, estas industrias de servicios adquieren una amplia variedad de productos y servicios en estos países. Por lo tanto, los beneficios del gasto proveniente del turismo fluyen rápidamente en la economía general. Las industrias que brindan servicios al turismo también realizan algunos gastos en bienes y servicios importados, estimulando por lo tanto, el comercio internacional.

8.8 Al fomentar el desarrollo del turismo y el comercio exterior, las líneas aéreas pueden hacer una importante contribución a la balanza de pagos e ingreso de divisas. Las líneas aéreas suelen obtener sus ingresos en moneda extranjera por derecho propio. La existencia de buenos servicios aéreos también resalta el atractivo de un país en lo que a intereses comerciales e industriales se refiere, gracias a las ventajas en términos de comunicaciones y comercio. Este beneficio es de considerable importancia para atraer inversión extranjera y crear nuevas oportunidades de comercio exterior.

### D. Otros Beneficios del Transporte Aéreo Internacional

8.9 Las inversiones de capital, gastos en combustible, alquileres, intereses, seguros, impuestos y muchos otros productos resultan en gastos adicionales y flujos de ingresos. Otros efectos beneficiosos en el crecimiento económico se han obtenido gracias a la alta tasa de inversión en aeronaves e infraestructura para la aviación requerida por el transporte aéreo civil.

<sup>1</sup> Fuente: Aviation Benefits Beyond Borders 2014 -

[http://aviationbenefits.org/media/26786/ATAG\\_AviationBenefits2014\\_FULL\\_LowRes.pdf](http://aviationbenefits.org/media/26786/ATAG_AviationBenefits2014_FULL_LowRes.pdf)

## 9. CONCLUSIÓN

La IATA recomienda que:

➤ Cada Estado debe conceder exenciones tributarias recíprocas sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo de otros Estados obtenidos en ese Estado por la operación de aeronaves de transporte aéreo internacional, de acuerdo con la Resolución de la Asamblea de la OACI que insta a los Estados contratantes a cumplir con la Resolución del Consejo, tal como figura en el Doc. 8632 – Política de la OACI sobre Impuestos en la Esfera del Transporte Aéreo Internacional, y como figura en el **Apéndice 5** del presente documento.

➤ Considerando que el derecho autónomo de recaudar impuestos sobre la renta de las líneas aéreas internacionales es reconocido en cada Estado no adherente a los principios de exención recíproca, cada Estado deberá adherirse a los siguientes principios para el gravamen de las empresas extranjeras de transporte aéreo envueltas en la operación de aeronaves hacia y desde ese Estado:

- No se deben imponer a las empresas de transporte aéreo internacional de otros Estados cargas tributarias mayores a las aplicadas a una empresa de transporte aéreo internacional domiciliada en ese Estado.
- Los gastos incurridos para generar ingresos brutos locales serán reconocidos como gastos deducibles, independientemente de donde se realice el gasto, incluyendo, pero no limitándose a la depreciación y costes financieros de las aeronaves y a costes de otra índole, de tal modo que se grave a la línea aérea sobre la base de sus ingresos netos.
- La base imponible de cada empresa de transporte aéreo de otro Estado será determinada mediante fórmulas de prorrateo utilizando cuentas auditadas a nivel mundial de la empresa de transporte aéreo. Las cuentas debidamente auditadas deben ser aceptadas si han sido certificadas por auditores competentes en el Estado donde se mantienen las cuentas globales.

➤ Considerando que el derecho autónomo de recaudar impuestos sobre la renta de las líneas aéreas internacionales es reconocido en cada Estado no adherente a los principios de exención recíproca, cada Estado deberá adherirse a los siguientes principios para el gravamen de las empresas extranjeras de transporte aéreo internacional cuyas actividades en aquel Estado se limite a la mera venta de billetes de avión para transporte internacional:

- La base imponible de las compañías aéreas que venden billetes de avión para transporte internacional a través de sus propias oficinas de ventas en ese Estado será determinada sobre la base de la comisión obtenida por la venta de dichos billetes de avión, incluyendo la comisión estimada sobre las ventas de sus propios billetes de avión, y deduciendo el importe correspondiente de gastos incurridos localmente para generar dicha comisión.
- Las empresas de transporte aéreo que no posean oficinas en aquel Estado, pero que venden sus billetes de avión a través de agentes de ventas y/u otras empresas de transporte aéreo, no estarán sujetas al impuesto sobre la renta en aquel Estado.

➤ Los principios descritos en este documento deberán aplicarse no sólo al impuesto sobre la renta, sino también a impuestos o gravámenes de carácter similar, con independencia de la denominación que reciban, exigidos por un Estado o alguno de sus ministerios.



# APÉNDICE 1

## MEMBRESÍA DE IATA

Adria Airways	Azerbaijan Airlines	Hapag Lloyd	PLUNA
Aegean Airlines S.A.	B & H Airlines	Hellas Jet	Precision Air
Aer Lingus	Bangkok Airways Co., Ltd.	Hemus Air	Qantas
Aeroflot	Belavia - Belarusian Airlines	IBERIA	Qatar Airways
Aeroméxico	Bellview Airlines	Icelandair	Rossiya - Russian Airlines
Aeropostal Alas de Venezuela	Biman	Indian Airlines	Royal Air Maroc
Aerosvit Airlines	Binter Canarias	Interair	Royal Brunei
Afriqiyah Airways	Blue Panorama	Iran Air	Royal Jordanian
Air Algérie	Blue Wings	Iran Aseman Airlines	Rwandair Express
Air Astana	Blue1	Iraqi Airways	SA Airlink
Air Austral	bmi	Israil	SAA
Air Baltic	British Airways	JALways Co. Ltd	Safair
Air Berlin	C.A.L. Cargo Airlines	Japan Airlines	SAS
Air Botswana	Cameroon Airlines	Jat Airways	SAS Norge
Air Canada	Cargojet Airways Ltd.	Jet Airways	SATA Air Açores
Air China Limited	Cargolux S.A.	Jet Lite (India) Limited	Saudi Arabian Airlines
Air Contractors (UK) Limited	Carpatair	Jordan Aviation	Shandong Airlines Co., Ltd.
Air Europa	Caspian Airlines	Kenya Airways	Shanghai Airlines
Air France	Cathay Pacific	Kish Air	Shenzhen Airlines Co. Ltd.
Air India	CCM Airlines	Kitty Hawk	SIA
Air Jamaica Limited	China Airlines	KLM	SIA Cargo
Air Koryo	China Cargo Airlines Ltd.	Korean Air	Siberia Airlines
Air Macau	China Eastern	Kuwait Airways	Sichuan Airlines Co. Ltd.
Air Madagascar	China Southern Airlines	LAB	Silkair
Air Malawi	Cimber Air	LACSA	Skyways
Air Malta	Cirrus Airlines	LAM	SN Brussels Airlines
Air Mauritius	CityJet	Lan Airline	Solomon Airlines
Air Moldova	Comair	Lan Argentina	Spanair
Air Namibia	Continental Airlines	Lan Chile Cargo	SriLankan
Air New Zealand	Continental Micronesia	Lan Perú	Sudan Airways
Air Niugini	COPA AIRLINES	Lan Ecuador	Surinam Airways
Air Nostrum	Corsair	Lauda Air	SWISS
Air One S.p.A.	Croatia Airlines	Libyan Arab Airlines	Syrianair
Air Pacific	Cubana	Líneas Aéreas Azteca S.A. de C.V.	TACA
Air Sénégal International	Cyprus Airways	LOT Polish Airlines	TAM - Transportes Aéreos
Air Seychelles	Czech Airlines	LTU	del Mercosur Sociedad Anónima
Air Tahiti	Delta Air Lines	Lufthansa	TAM Linhas Aéreas
Air Tahiti Nui	Denim Air	Lufthansa Cargo	TAP - Air Portugal
Air Tanzania	DHL Air Ltd.	Lufthansa CityLine	TAROM S.A.
Air Vanuatu	DHL International E.C.	Luxair	Tassili Airlines
Air Zimbabwé	Dragonair	Mahan Air	Thai Airways
Aircalin	Egyptair	Malaysia Airlines	THY
Alaska Airlines	EL AL	MALEV	TNT Airways S.A.
Albanian Airlines	Emirates	Malmö Aviation	Transaero
ALITALIA S.p.A.	Estonian Air	MAT - Macedonian Airlines	TransAsia Airways
All Nippon Airways	Ethiopian Airlines	MEA	Tunis Air
Alma de Mexico	Etihad Airways	Meridiana	Ukraine International Airlines
Aloha Airlines	European Air Express EAE	Mexicana	United Airlines
Alpieagles	European Air Transport	MIAT	UPS Airlines
America West Airlines	Eurowings	Montenegro Airlines	US Airways, Inc.
American Airlines	EVA Air	Nationwide Airlines	Varig Log
Angola Airlines	Far Eastern Air Transport	Nippon Cargo Airlines (NCA)	Vietnam Airlines
Ariana Afghan Airlines Co. Ltd.	FederalExpress	Northwest Airlines	Virgin Atlantic
Arkia Israeli Airlines Ltd	Finnair	Olympic Airlines S.A.	Virgin Nigeria
Armavia	flybe.British European	Oman Air	Vladivostok Air
Asiana	FlyLAL - Lithuanian Airlines	Onur Air	Volga-Dnepr Airlines
Atlas Air	Garuda	PAL	Wideroe
Atlasjet Airways	GB Airways	Palestinian Airlines	Xiamen Airlines
Austral	Gulf Air	Pegasus Airlines	Yemenia
Austrian	Hahn Air HR	PGA-Portugália Airlines	Zambian Airways
AVIANCA	Hainan Airlines	PIA	

## APÉNDICE 2

### EXTRACTO DE LA RESOLUCIÓN DEL CONSEJO DEL 24 DE FEBRERO DE 1999 RESPECTO A LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS SOBRE LOS INGRESOS DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL E IMPUESTOS SOBRE AERONAVES Y OTROS BIENES MOVIBLES

...Considerando, con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles:

- a) que la imposición múltiple sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional puede prevenirse eficazmente mediante acuerdo recíproco de los Estados a fin de limitar la imposición en estas dos esferas al Estado donde tenga dicha empresa su domicilio fiscal;
- b) que para las empresas de transporte aéreo internacional la falta de aplicación de esta norma de exención recíproca implica la imposición múltiple o considerables dificultades para la distribución de ingresos entre un gran número de jurisdicciones fiscales; y
- c) que ya se han obtenido dichas exenciones, por ejemplo, mediante la incorporación de disposiciones adecuadas en los convenios fiscales bilaterales para evitar múltiples imposiciones en general, o en aquellos relacionados con el intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o a través de los Estados que adopten una legislación que garantice la exención a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad;

...El Consejo resuelve que:

...2. Con respecto a los impuestos sobre los ingresos de las empresas de transporte aéreo internacional y sobre las aeronaves y otros bienes muebles:

- a) cada Estado contratante concederá recíprocamente, en el máximo grado posible:
  - i) la exención de impuestos sobre la renta a las empresas de transporte aéreo internacional de otros Estados contratantes generados en ese Estado contratante por la explotación de aeronaves dedicadas al transporte internacional; y
  - ii) la exención a las empresas de transporte aéreo de otros Estados contratantes del pago de impuestos sobre la propiedad y el capital u otros impuestos similares, así como sobre las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la operación de aeronaves en el transporte aéreo internacional;
- b) los "impuestos" a que se hace referencia en a) i) y ii) incluyen los gravados por cualquier autoridad fiscal nacional o local dentro de un Estado;
- c) cada Estado contratante hará lo posible para poner en práctica lo dispuesto en la cláusula a), mediante la negociación bilateral de acuerdos relacionados con la doble imposición en general, u otros métodos tales como la inclusión de disposiciones apropiadas en los acuerdos bilaterales para el intercambio de derechos de transporte aéreo comercial, o leyes que concedan tales exenciones a cualquier otro Estado que otorgue reciprocidad; y
- d) cada Estado contratante tomará todas las medidas posibles a fin de evitar demoras en las negociaciones bilaterales que sean necesarias para alcanzar la aplicación de la cláusula a);

## APÉNDICE 3

### EXTRACTO DE LA RESOLUCIÓN DEL CONSEJO DEL 24 DE FEBRERO DE 1999 RESPECTO A IMPUESTOS A LA VENTA Y USO DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL

...*Considerando*, con respecto a los impuestos sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional:

que el establecimiento de impuestos sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional tiende a retardar su mayor desarrollo aumentando su coste al explotador (como ocurre en el caso de los impuestos sobre los ingresos brutos o el volumen de negocios), al expedidor (como en el caso de los impuestos sobre la carta de porte aéreo), y al viajero (como en el caso de los impuestos sobre los billetes de avión) y además somete al viajero a muchas molestias (como ocurre en el caso de los impuestos per cápita, de embarque y desembarque);

...

*El Consejo resuelve que:*

...

3. Con respecto a los impuestos sobre la venta y el uso del transporte aéreo internacional: cada Estado contratante reducirá en el máximo grado posible y tratará de eliminar, tan pronto como lo permita su situación económica, toda forma de imposición sobre la venta o el uso del transporte aéreo internacional, incluso los impuestos sobre los ingresos brutos de los explotadores y los impuestos recaudados directamente de los pasajeros o expedidores;

# APÉNDICE 4

NB: Esto reproduce las primeras páginas del Suplemento del Doc. 8632. El Suplemento completo puede ser encontrado en [www.icao.int/publications/Pages/doc-series.aspx](http://www.icao.int/publications/Pages/doc-series.aspx)

## SUPLEMENTO DEL DOC 8632 CRITERIOS DE LA OACI SOBRE IMPUESTOS EN LA ESFERA DEL TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL (Tercera edición — 2000).

Información que indica el grado de aplicación en los Estados contratantes de las Resoluciones y Recomendaciones del consejo de 1999 sobre impuestos, según se ha notificado a la OACI.

1. El suplemento adjunto sustituye todos los suplementos anteriores del Doc 8632 y contiene la información recibida de Estados contratantes acerca de la postura que toman sus respectivas legislaciones al 15 de enero de 2013 ante las resoluciones sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional.
2. Toda información adicional que se reciba de los Estados contratantes se publicará regularmente como enmiendas al presente Suplemento.

# APÉNDICE 4

SUPLEMENTO DEL DOC 8632

## Indice

Estado	Páginas en el Suplemento	Fecha de publicación
Alemania	1	15/01/13
Argentina	1-2	15/01/13
Armenia	1	15/01/13
Australia	1-2	15/01/13
Austria	1	15/01/13
Azerbaiyán	1	15/01/13
Bahrein	1	15/01/13
Barbados	1	15/01/13
Bélgica	1-2	15/01/13
Botswana	1	15/01/13
Burkina Faso	1	15/01/13
Burundi	1	15/01/13
Camerún	1	15/01/13
Canadá	1-2	15/01/13
Chile	1	15/01/13
China	1-7	15/01/13
China (RAE de Hong Kong)	1	15/01/13
China (RAE de Macau)	1	15/01/13
Chipre	1	15/01/13
Colombia	1	15/01/13
Cuba	1	15/01/13
Ecuador	1	15/01/13
Egipto	1	15/01/13
Emiratos Árabes Unidos	1	15/01/13
Eslovaquia	1	15/01/13
Eslovenia	1	15/01/13
España	1-6	15/01/13
Estados Unidos	1-3	15/01/13
Estonia	1	15/01/13
Etiopía	1	15/01/13
Federación Rusa	1-3	15/01/13
Fiji	1	15/01/13
Finlandia	1	15/01/13
Francia	1	15/01/13
Grecia	1	15/01/13
Guatemala	1	15/01/13
Hungría	1	15/01/13
India	1-3	15/01/13
Indonesia	1	15/01/13
Irán, República Islámica de	1	15/01/13
Irlanda	1	15/01/13
Islandia	1	15/01/13

# APÉNDICE 4

Estado	Páginas en el Suplemento	Fecha de publicación
Italia	1	15/01/13
Jordania	1	15/01/13
Kenia	1	15/01/13
Kuwait	1	15/01/13
La ex República Yugoslava de Macedonia	1	15/01/13
Lesoto	1	15/01/13
Líbano	1	15/01/13
Lituania	1-2	15/01/13
Madagascar	1	15/01/13
Maldivas	1	15/01/13
Mali	1	15/01/13
Malta	1	15/01/13
Marruecos	1	15/01/13
Mauritania	1	15/01/13
México	1-3	15/01/13
Myanmar	1	15/01/13
Nigeria	1	15/01/13
Noruega	1	15/01/13
Nueva Zelanda	1	15/01/13
Omán	1	15/01/13
Países Bajos	1	15/01/13
Pakistán	1	15/01/13
Panamá	1	15/01/13
Paraguay	1	15/01/13
Perú	1	15/01/13
Polonia	1	15/01/13
Portugal	1-4	15/01/13
Reino Unido	1	15/01/13
República Checa	1	15/01/13
República de Corea	1	15/01/13
República de Moldova	1	15/01/13
República Unida de Tanzania	1	15/01/13
Ruanda	1	15/01/13
Rumania	1	15/01/13
Samoa	1	15/01/13
Seychelles	1	15/01/13
Singapur	1	15/01/13
Sudáfrica	1	15/01/13
Suecia	1	15/01/13
Suiza	1	15/01/13
Tailandia	1	15/01/13
Túnez	1	15/01/13
Turquía	1	15/01/13
Uruguay	1	15/01/13
Uzbekistán	1-2	15/01/13
Venezuela (República Bolivariana de)	1	15/01/13

## APÉNDICE 5

### EXTRACTO DE LA RESOLUCIÓN A38-14 DE LA ASAMBLEA DE LA OACI "DECLARACIÓN REFUNDIDA DE LAS POLÍTICAS PERMANENTES DE LA OACI EN LA ESFERA DEL TRANSPORTE AÉREO", APÉNDICE D - IMPUESTOS

*Considerando* que el transporte aéreo internacional desempeña una función importante en el progreso y expansión del comercio y de los viajes internacionales y que los impuestos aplicables a las aeronaves, el combustible y otros suministros técnicos semejantes que se utilizan en el transporte aéreo internacional, los impuestos sobre la renta de las empresas de transporte aéreo internacional y sobre las aeronaves y otros bienes muebles relacionados con la explotación de aeronaves en el transporte aéreo internacional, y los impuestos sobre su venta y uso, pueden tener repercusiones económicas y de competencia negativas en las operaciones de transporte aéreo internacional;

*Considerando* que en las políticas de la OACI se hace una distinción conceptual entre derechos e impuestos en el sentido de que "un derecho es un gravamen destinado y aplicado específicamente para sufragar los costos del funcionamiento de las instalaciones y los servicios proporcionados a la aviación civil, y un impuesto es un gravamen destinado a recaudar ingresos para el gobierno nacional o local que generalmente no se aplican a la aviación civil en su totalidad ni en función de los costos";

*Considerando* que es sumamente preocupante que algunos Estados contratantes impongan cada vez más gravámenes a ciertos aspectos del transporte aéreo internacional y que los derechos al tráfico aéreo, de los que algunos pueden catalogarse como impuestos sobre la venta o utilización del transporte aéreo internacional, están proliferando;

*Considerando* que la cuestión de los gravámenes relacionados con las emisiones de los motores de las aeronaves se trata en la Resolución A35-5 de la Asamblea, *Declaración refundida de las políticas y prácticas permanentes de la OACI relativas a la protección del medio ambiente*; y

*Considerando* que la resolución que figura en el Doc 8632, *Criterios de la OACI sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional*, complementa el Artículo 24 del Convenio y tiene la finalidad de reconocer el carácter particular de la aviación civil internacional y la necesidad de eximir de impuestos ciertos aspectos de las operaciones del transporte aéreo internacional;

*La Asamblea:*

- 1. Insta a los Estados contratantes a que cumplan las resoluciones del Consejo contenidas en el Doc 8632, Criterios de la OACI sobre impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional;*
- 2. Insta a los Estados contratantes a evitar la doble imposición en el campo del transporte aéreo; y*
- 3. Pide al Consejo que se cerciore de que la orientación y el asesoramiento contenidos en el Doc 8632 estén actualizados y respondan a las necesidades de los Estados contratantes.*

# APÉNDICE 6

La legislación tributaria de algunos Estados contempla la exención del impuesto a la renta sobre las ganancias obtenidas en aquellos Estados por las líneas aéreas internacionales por la operación de las aeronaves sobre la base de la reciprocidad.

Como ejemplo de este tipo de legislación, la Sección 883 del Código Fiscal Interno de los Estados Unidos señala (en parte) lo siguiente:

## Capítulo 883. EXCLUSIONES DEL INGRESO BRUTO

### 883(a) INGRESO O RENTAS DE CORPORACIONES EXTRANJERAS PROVENIENTES DE NAVÍOS Y AERONAVES.

Los siguientes artículos no serán incluidos en el ingreso bruto de una corporación extranjera, y estarán exentos de tributación bajo este subtítulo:

#### 883(a)(1) NAVÍOS OPERADOS POR DETERMINADAS CORPORACIONES EXTRANJERAS.

El ingreso bruto obtenido por una corporación organizada en un país extranjero proveniente de la operación internacional de un navío o navíos si dicho país extranjero concede una exención equivalente a las corporaciones organizadas en los Estados Unidos.

#### 883(a)(2) AERONAVES OPERADAS POR DETERMINADAS CORPORACIONES EXTRANJERAS.

El ingreso bruto obtenido por una corporación organizada en un país extranjero proveniente de la operación internacional de aeronaves si dicho país extranjero concede una exención equivalente a las corporaciones organizadas en los Estados Unidos.

# APÉNDICE 7

## FÓRMULAS DE PRORRATEO DEL INGRESO NETO GENERALMENTE ACEPTADAS

### 1. FÓRMULA MARÍTIMA

Esta es una fórmula de factor único, históricamente utilizada por la industria del transporte marítimo para medir el ingreso doméstico. Utiliza los ingresos por ventas como la base

para prorratear las ganancias o pérdidas netas del transporte aéreo global de las empresas internacionales.

País 'X' ganancia o pérdida neta por transporte aéreo	=	$\frac{\text{Ingreso obtenido del país 'X'}}{\text{Ingreso Global}}$	x	Ganancia o pérdida global neta del transporte aéreo
---	---	--	---	---

#### Notas:

- Ingreso obtenido del país 'X' significa que el ingreso neto tiene una fuente de origen en el país 'X'.
- Ingreso global significa el ingreso total del transporte aéreo que aparece en los Estados de Ganancias y Pérdidas Anuales.
- Ganancia o pérdida global neta del transporte aéreo significa la ganancia o pérdida de las operaciones del transporte aéreo, antes del impuesto a la renta que aparece en los Estados de Ganancias y Pérdidas Anuales de la línea aérea.

Existen variaciones a esta fórmula que producen el mismo resultado.

### 2. FÓRMULA CALCUTA

Con esta base se prepara un Estado de Ganancias y Pérdidas que deduce del ingreso obtenido del país 'X' todos los gastos incurridos para obtener dicho ingreso, por ejemplo

Ingreso obtenido del país 'X'	\$XXX
Menos:	
Gasto operativo directo en o relacionado con el país 'X'	\$XXX
Prorrateo de los gastos del sistema	\$XXX
País 'X' ganancia o pérdida neta por transporte aéreo	\$XXX

#### Notas:

- Ingreso obtenido en el país 'X' es igual que el ingreso obtenido a través de la Fórmula Marítima y significa que el ingreso neto tiene una fuente de origen en el país 'X'.
- Gasto operativo directo en el país 'X' o relacionado a este incluye todos los costos de estaciones y en tierra, costos de gastos por servicios a los pasajeros, costos administrativos locales, y costos locales de distribución incluyendo costos de ventas, propaganda y publicidad. Puede incluir costos relacionados con rutas adicionales si todos los gastos operativos directos no se incurren en el país local.

### 3. FÓRMULA MASSACHUSETTS

Este método tiene su origen en los Estados Unidos de América. Emplea un concepto de la participación dentro del país 'X', dando importancia a tres factores económicos dominantes que contribuyen al resultado neto, es decir, la planilla de sueldos de la línea aérea, la propiedad utilizada allí, y el ingreso obtenido de 'X', por ejemplo

$\frac{\text{Nómina de sueldos en país 'X'}}{\text{Total Nómina Mundial de Sueldos}}$	=	a %
$\frac{\text{Propiedad utilizada en país 'X'}}{\text{Total Propiedad Mundial}}$	=	b %
$\frac{\text{Ingreso obtenido del país 'X'}}{\text{Total Ingreso Global}}$	=	c %

Ingreso imponible en país 'X'	=	Ganancia Global neta del transporte aéreo	x	$\frac{a + b + c\%}{3}$
-------------------------------	---	---	---	-------------------------

#### Nota:

Ingreso obtenido del país 'X' e Ingreso Global es el mismo que en la Fórmula Marítima.

# APÉNDICE 8

## EJEMPLO PRÁCTICO DE FÓRMULA MARÍTIMA

La compañía de transporte aéreo “Aerolínea A” genera ingresos por el transporte de pasajeros y carga hacia/desde el país de Aerolínea A (“País A”) hacia el País X. Ambos países no tienen vigente un Tratado de Doble Imposición ni tampoco un Acuerdo de Ganancias de Aerolíneas en ejecución.

Los ingresos generados por la Aerolínea A en el País X suman \$3,000,000 que representan 0.34% del Total de Ingreso Global para dicha Aerolínea conforme a sus Reportes de Ingreso Global de la siguiente forma:

### Reporte de Ingreso Global para Año 20XX

“País A”	Total Ingreso Neto (\$)
A ARGENTINA	10,520,300
A AUSTRALIA	65,320,200
A AUSTRIA	5,000,000
A BÉLGICA	12,000,000
A BRASIL	20,000,000
A CANADÁ	38,000,000
<b>A PAÍS X</b>	<b>3,000,000</b>
A REPÚBLICA CHECA	500,000
A DINAMARCA	6,000,000
A ALEMANIA	80,000,000
A FINLANDIA	5,000,000
A FRANCIA	40,000,000
A GRECIA	2,000,000
A HONG KONG	55,000,000
A HUNGRÍA	1,500,000
A ISLANDIA	1,000,000
A INDIA	20,000,000
A INDONESIA	10,000,000
A ITALIA	13,000,000
A JAMAICA	200,000
A JAPÓN	65,000,000
A MÉXICO	2,000,000
A MONGOLIA	500,000
A HOLANDA	3,000,000
A NUEVA ZELANDA	6,000,000
A NIGERIA	500,000
A NORUEGA	5,000,000
A REPUBLICA POPULAR CHINA	100,000,000
A FILIPINAS	9,000,000
A PORTUGAL	1,500,000
A QATAR	2,000,000
A REPUBLICA DE IRLANDA	15,000,000
A FEDERACIÓN RUSA	5,000,000
A SINGAPUR	35,000,000
A REPUBLICA ESLOVAQUIA	2,000,000
A ESPAÑA	15,000,000
A SUECIA	11,000,000
A SUIZA	20,000,000
A TAILANDIA	8,000,000
A TURQUÍA	6,000,000
A ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	100,000,000
A EMIRATOS ARABES UNIDOS	6,000,000
A REINO UNIDO	85,000,000
A VENEZUELA	2,000,000
<b>TOTAL</b>	<b>892,540,500</b>
<b>% de País X del Ingreso Global</b>	<b>0.34%</b>

El Estado de Ganancias y Pérdidas de Aerolínea A para el año es el siguiente:

### Profit & Loss Account

AEROLÍNEA A - REPORTE ANUAL	Año 20XX Aerolínea A \$M
Ingresos netos pasajeros/carga	893
Ingresos por tours y viajes	2
Ingresos por contratos de trabajo	45
Otros	200
Ingresos financieros	60
<b>Ingresos Totales</b>	<b>1,200</b>
	<b>\$M</b>
Salarios y mano de obra	250
Gastos variables de operación de aeronaves	300
Combustible	400
Ventas & Mercadeo	20
Propiedad	30
Computadoras y comunicaciones	20
Depreciación y Amortización	75
Costos Financieros	80
<b>Total de Gastos - \$</b>	<b>1,175</b>
<b>Ganancia (Pérdida) Antes de Impuestos sobre la Renta</b>	<b>25</b>

La Aerolínea A ha logrado una ganancia (antes de impuestos sobre la renta) para el año de \$25,000,000. Al calcular su impuesto de renta para el País X, la Aerolínea A aplica la Fórmula Marítima de la siguiente forma:

Ganancia o Pérdida Neta de Global Transporte Aéreo en País X	=	$\frac{\text{Ingresos en País X}'}{\text{Ingreso Global}}$	x	Ganancia o Pérdida Neta de Transporte Aéreo
--	---	--	---	---

La posición gravable para la Aerolínea A en el País X es \$85,000 (0.34% x \$25,000,000).

## EJEMPLO PRÁCTICO DE FÓRMULA CALCUTA

Este ejemplo asume los mismos hechos arriba citados al igual que la información adicional siguiente con relación al gasto de la Aerolínea A.

Gastos Directos Operativos en el País X:

	\$
Costos de Estaciones y en Tierra	575,000
Costos de servicio de pasajeros	405,000
Costos de Administración y Distribución	260,000
Otros Costos Operativos	190,000
<b>Total de Gastos Directos Operativos en País X</b>	<b>1,430,000</b>

Los gastos prorrateados del sistema se calculan como sigue:

- Todos los gastos excluyendo los gastos directos operativos en el País X y todos los demás países = \$442,705,400
- Usando 0.34% como base razonable para prorratear el gasto determinado arriba en a), el prorrateo de gasto sistema resultante es \$1,505,198.

Aplicando la Fórmula Calculta para calcular el impuesto de renta a pagar en el País X, la posición gravable resultante para la Aerolínea A en el País X es la siguiente:

	\$
Ingresos generados en País X	3,000,000
Menos	
Gastos Directos Operativos en o relacionados con País X	-1,430,000
Gasto prorrateado del sistema	-1,505,198
Ganancia o Pérdida Neta de Transportación Aérea en País X	64,802

## EJEMPLO PRÁCTICO DE FÓRMULA MASSACHUSETTS

Nuevamente, este ejemplo asume los mismos hechos citados arriba al igual que la información adicional siguiente para la Aerolínea A.

- Nómina Salarial en País X = \$420,000
- Nómina Salarial Mundial (conforme al Reporte Anual de Aerolínea A) = \$250,000,000
- Valor de la propiedad empleada en País X = \$200,000
- Valor del total de propiedad mundial = \$100,000,000

Aplicando la fórmula Massachusetts al calcular el impuesto de renta a pagar en el País X, la posición gravable resultante para la Aerolínea A en el país X es la siguiente:

$\frac{\text{Nómina en el País X}}{\text{Nómina Salarial Mundial}}$	=	$\frac{420,000}{250,000,000}$	= 0.168 %
$\frac{\text{Propiedad empleada en País X}}{\text{Total de Propiedad Mundial}}$	=	$\frac{200,000}{100,000,000}$	= 0.2 %
$\frac{\text{Ingreso Generado en País X}}{\text{Total de Ingreso Global}}$	=	$\frac{3,000,000}{892,540,500}$	= 0.34 %

Ingreso Gravable en País X	=	Utilidad Neta Global de Transportación Aérea	x	$\frac{a + b + c\%}{3}$
	=	25,000,000	x	$\frac{(0.168\% + 0.2\% + 0.34\%)}{3}$
	=	25,000,000	x	0.236%
	=	59,000		

**IATA Geneva**

33, Route de l'Aéroport  
P.O. Box 416  
1215 Geneva 15 Airport, Switzerland

[taxation@iata.org](mailto:taxation@iata.org)

[www.iata.org](http://www.iata.org)

Este documento ha sido preparado por el Grupo de Trabajo sobre Tributación en la Industria - Industry Taxation Working Group (ITWG), que reporta al Comité Financiero de la IATA.

November 2015