

INFORME N.º 123-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas vinculadas con la aplicación de la normas del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados en el país, a partir del 1.8.2012:

1. ¿Cuál es el tratamiento que se le debe otorgar al IGV que gravó los bienes y servicios adquiridos por los Operadores Turísticos domiciliados en el Perú (en adelante, OTD) entre el 1.8.2012 y el 21.9.2012?
2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9-E del Reglamento de la Ley del IGV, ¿cómo deben facturar los OTD por los siguientes conceptos:
 - 2.1 La ganancia por la venta del paquete turístico. Al respecto, se consulta si la ganancia constituye utilidad por servicio de mediación u organización de servicios turísticos; vale decir, si la figura de la organización de paquetes turísticos (que es considerada un servicio de exportación conforme al numeral 10 del Apéndice V de la Ley del IGV) es compatible con la figura de la venta de paquetes turísticos.
 - 2.2 La parte correspondiente a los servicios de hospedaje incluidos en el paquete turístico, teniendo en cuenta que los establecimientos de hospedaje emiten una factura sin IGV, por tratarse de una exportación que se rige por las disposiciones del Decreto Legislativo N.º 919 y normas reglamentarias.
 - 2.3 La ganancia por la venta del paquete turístico correspondiente a la utilidad por la inclusión del servicio de hospedaje?
3. ¿Es viable que en aplicación del Principio de Accesoriedad previsto en el artículo 14º de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV, los servicios no recogidos en el numeral 9 del artículo 33º de la citada Ley reciban el mismo tratamiento (tratamiento de exportación) que los servicios expresamente comprendidos en dicha norma?
4. La disposición contenida en el artículo 9-B del Reglamento de la Ley del IGV sobre cuándo se considera exportado el paquete turístico además de tener efectos en el límite establecido en el artículo 9-D del citado Reglamento, ¿tiene incidencia en el momento en que deben emitirse los comprobantes de pago?
5. Alcance de la definición “servicios de transporte turístico”:
 - 5.1 ¿Incluye al “servicio de transporte turístico ferroviario”?
 - 5.2 Que el traslado de personas sea “hacia y desde centros de interés turístico, con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos” a que se refiere el inciso b) del artículo 9-D del Reglamento de la Ley del IGV e

ISC, ¿es un requisito adicional a la calificación de “transporte turístico”?

6. ¿Cuál es el alcance de la definición “servicios de alimentación” a que se refiere el Reglamento de la Ley del IGV vigente? ¿La definición de “restaurante” como el establecimiento que expende comidas y bebidas al público, incluiría en dicha definición a las bodegas, mercados, supermercados y otros establecimientos similares?
7. Teniendo en consideración que los OTD adquieren servicios de otros OTD, quienes no discriminan los conceptos en los comprobantes de pago emitidos, ¿cómo debe realizarse la discriminación de los servicios a efecto de acceder al Saldo a Favor del Exportador en los términos establecidos en los artículos 9-D y 9-E del Reglamento de la Ley del IGV e ISC? ¿Se deben aplicar las normas de prorrata?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF⁽¹⁾ y normas modificatorias, entre ellas, el Decreto Legislativo N.º 1125⁽²⁾ (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF⁽³⁾ y normas modificatorias, entre ellas, los Decretos Supremos N.ºs 161-2012-EF⁽⁴⁾ y 181-2012-EF⁽⁵⁾ (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF⁽⁶⁾ (en adelante, Código Tributario).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT⁽⁷⁾ (en adelante, RCP).
- Reglamento Nacional de Administración de Transporte, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-2009-MTC⁽⁸⁾.

¹ Publicado el 15.4.1999.

² Publicado el 23.7.2012.

³ Publicado el 29.3.1994.

⁴ Publicado 28.8.2012.

⁵ Publicado el 21.9.2012.

⁶ Publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

⁷ Publicado el 24.1.1999, y normas modificatorias.

⁸ Publicado el 22.4.2009, y normas modificatorias.

- Reglamento de Transporte Turístico Acuático, aprobado por el Decreto Supremo N.º006-2011-MTC⁽⁹⁾.
- Reglamento de la Ley de Aeronáutica Civil, aprobado por el Decreto Supremo N.º050-2001-MTC⁽¹⁰⁾.
- Reglamento Nacional de Ferrocarriles, aprobado por el Decreto Supremo N.º032-2005-MTC⁽¹¹⁾.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 1125, establece que se considera exportación los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por un OTD, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos; de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT.

Ahora bien, mediante el artículo 9-C del Reglamento de la Ley del IGV, según texto incorporado por el Decreto Supremo N.º 161-2012-EF, se creó un Registro a cargo de la SUNAT, que tenía carácter constitutivo y en el que debía inscribirse el OTD, de acuerdo con las normas que para tal efecto estableciera la SUNAT, a fin de gozar de la inafectación dispuesta en el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, antes citado.

El último párrafo del numeral 2 del referido artículo 9-C dispuso que los OTD debían solicitar su inscripción en el Registro en la primera quincena de los meses de mayo y noviembre. La inscripción en el Registro operaría a partir de la fecha señalada en el acto administrativo respectivo.

Sin embargo, el artículo 9-C del Reglamento de la Ley del IGV fue modificado por el Decreto Supremo N.º 181-2012-EF e estableciendo, entre otros, que el Registro en el que deben inscribirse los OTD tiene carácter declarativo.

Como se aprecia, el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV dispuso un nuevo régimen de exportación para los paquetes turísticos, estableciendo que para gozar de la no afectación al IGV debían aprobarse normas reglamentarias vinculadas, entre otros aspectos, con la inscripción en el Registro correspondiente.

⁹ Publicado el 4.2.2011.

¹⁰ Publicado el 26.12.2001, y normas modificatorias.

¹¹ Publicado el 5.1.2006. Su Anexo fue publicado el 6.1.2006.

En tal sentido, el 29.8.2012 se creó un Registro con carácter constitutivo a cargo de la SUNAT, en el que debían inscribirse los OTD en la primera quincena de los meses de mayo y noviembre. No obstante, a partir del 22.9.2012 el referido Registro adquirió carácter declarativo.

Así pues, hasta antes de la creación del mencionado Registro, esto es, hasta el 28.8.2012, los servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, antes citado, no calificaban como exportación, toda vez que dicha calificación estaba supeditada, entre otros, a la inscripción y esta debía realizarse en la primera quincena del mes de noviembre del 2012. En ese sentido, entre el 29.8.2012 y el 21.9.2012 la operación señalada en el párrafo precedente tampoco calificaba como exportación, por cuanto la inscripción en el Registro era constitutiva del derecho.

En ese orden de ideas, hasta el 21.9.2012, los servicios a que se refiere el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, esto es, los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, prestados por OTD, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, no calificaban como exportación.

Teniendo en consideración lo antes expuesto, a efecto de determinar el tratamiento del IGV pagado en las adquisiciones vinculadas con la operación señalada en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, realizadas hasta el 21.9.2012, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el primer párrafo de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N.° 181-2012-EF, según el cual el IGV consignado en los comprobantes de pago emitidos por adquisiciones de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción efectuados, por los OTD hasta la fecha de entrada en vigencia del mismo Decreto Supremo, constituye crédito fiscal o costo o gasto, según corresponda.

2. En lo que concierne a las consultas formuladas en el numeral 2 del rubro "Materia" del presente Informe, estas están referidas a los ingresos que perciben los OTD por las siguientes operaciones:
 - La venta de paquetes turísticos⁽¹²⁾; y,
 - La mediación u organización de servicios turísticos.

Al respecto, el artículo 9-E del Reglamento de la Ley del IGV dispone que los OTD emitirán a los sujetos no domiciliados la *factura* correspondiente,

¹² Que consiste en que un OTD cede a favor de un tercero no domiciliado sus derechos de usuario de los servicios que previamente contrató en el territorio nacional con distintos proveedores.

Al respecto, conforme con el criterio contenido en el segundo supuesto del rubro "Análisis" del Informe N.° 359-2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>, "(...) en caso de darse una transferencia de servicio o servicios turísticos por parte del OTD estaríamos bajo la calificación de una venta de intangibles, toda vez que la misma conlleva una cesión de derechos en forma definitiva".

en la cual solo se deberá consignar los servicios indicados en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV que conformen el paquete turístico, debiendo emitirse de manera independiente el *comprobante de pago que corresponda* por el resto de los servicios que pudieran conformar el referido paquete turístico.

Por su parte, el inciso d) del numeral 1 del artículo 4° del RCP señala que se debe emitir factura en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del IGV. Asimismo, el inciso a) del numeral 3 del mismo artículo 4° dispone que las Boletas de Venta se emiten en operaciones con consumidores finales.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que conforme con el numeral 1.13 del numeral 1 del artículo 8° del RCP, la factura debe contener como información no necesariamente impresa, el importe total de la venta, la cesión en uso o del servicio, expresado numérica y literalmente. Cada factura debe ser totalizada y cerrada independientemente. A su vez, el numeral 3.8 del numeral 3 del citado artículo establece que la boleta de venta debe contener como información no necesariamente impresa, el importe de la venta, de la cesión en uso o del servicio prestado. Cada boleta de venta debe ser totalizada y cerrada independientemente.

Como se aprecia, tanto en la emisión de facturas como en la de boletas de venta se debe considerar el total del importe de la operación sustentada en dichos comprobantes de pago, por lo que, se debe incluir la ganancia generada en la operación que se trate.

Teniendo en consideración lo antes señalado, corresponde determinar el comprobante de pago que los OTD deben emitir en las siguientes operaciones:

a) Venta de paquetes turísticos

En relación con la operación en comentario, cabe precisar que los paquetes turísticos pueden estar conformados tanto por los servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, como por otros servicios del ramo.

Ahora bien, el numeral 9-B del Reglamento de la Ley del IGV define el alcance de la operación descrita en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, disponiendo que será de aplicación al operador turístico que venda un paquete turístico a un sujeto no domiciliado⁽¹³⁾, para ser utilizado por una persona natural no domiciliada⁽¹⁴⁾.

Así delimitado el ámbito de aplicación de la operación en comentario, y teniendo en cuenta las normas citadas en los párrafos anteriores, a

¹³ Persona natural no domiciliada y/o agencia y/u operador turístico no domiciliado (inciso o) del artículo 9-A del Reglamento de la Ley del IGV).

¹⁴ Persona residente en el extranjero que tenga una permanencia en el país de sesenta (60) días calendario, contados por cada ingreso de este (inciso j) del artículo 9-A del Reglamento de la Ley del IGV).

partir del 22.9.2012⁽¹⁵⁾ los OTD deben emitir dos tipos de comprobantes de pago por la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados:

- Una factura en la que se consigne el importe total⁽¹⁶⁾ de los servicios de alimentación⁽¹⁷⁾, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado.
- Una Boleta de Venta en la que se consigne el importe total⁽¹⁶⁾ de los demás servicios que conformen el citado paquete turístico, por cuanto el no domiciliado constituye consumidor final de los servicios diferentes a los consignados en la Factura antes indicada.

b) **Servicios de mediación u organización de servicios turísticos**

El numeral 10 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV considera como exportación de servicios a los servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por un OTD a favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.

Al respecto, el servicio a que se refiere el citado numeral 10 es aquel en el que el OTD contacta a una agencia u operador turístico no domiciliado con proveedores de servicios turísticos, a cambio de lo cual percibe una comisión⁽¹⁸⁾.

Ahora bien, aun cuando tanto los servicios de mediación u organización de servicios turísticos como la venta de paquetes turísticos, son operaciones realizadas por los OTD, ambas operaciones tienen naturaleza diferente.

En efecto, mientras que en la venta de paquetes turísticos el OTD transfiere sus derechos de usuario sobre servicios turísticos contratados previamente, en los servicios de mediación u organización a que se refiere el numeral 10 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV, el OTD se limita a efectuar gestiones para establecer contacto entre agencias u operadores turísticos no domiciliados y proveedores de servicios turísticos.

Asimismo, teniendo en consideración que el servicio detallado en el numeral 10 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV califica como

¹⁵ Fecha a partir de la cual el supuesto previsto en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV califica como exportación.

¹⁶ El cual puede ser materia de verificación y fiscalización, en aplicación de la facultad dispuesta en el artículo 61° del Código Tributario.

¹⁷ No incluye al servicio previsto en el numeral 4 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV (inciso a) del artículo 9-D del Reglamento de la Ley del IGV).

¹⁸ Al respecto, resulta pertinente tener en cuenta el análisis contenido en el tercer supuesto del rubro "Análisis" del Informe N.° 359-2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>.

una exportación de servicios, de conformidad con el RCP, el OTD debe emitir una factura por el importe total⁽¹⁶⁾ de la comisión cobrada por la mediación u organización.

c) Servicios de hospedaje

El numeral 4 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV establece que también se considera exportación, la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país, de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT⁽¹⁹⁾.

Por su parte, el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 122-2001-EF⁽²⁰⁾ dispone que el beneficio tributario establecido en el numeral 4 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV será de aplicación a los establecimientos de hospedaje, que brinden servicios de hospedaje y alimentación a sujetos no domiciliados, independientemente que aquellos servicios formen parte de un paquete turístico.

De otro lado, el artículo 6° del citado Decreto Supremo señala que los establecimientos de hospedaje emitirán a los sujetos no domiciliados y a las Agencias de Viajes y Turismo, en caso que aquellos opten por un paquete turístico, la factura correspondiente en la cual solo se deberá consignar los servicios materia del beneficio.

Como se aprecia, los establecimientos de hospedaje y los OTD pueden calificar como exportadores del servicio de hospedaje, debiendo emitir la respectiva factura en tanto tengan dicha condición.

Así, cuando el exportador del servicio es el establecimiento de hospedaje, este debe emitir la factura respectiva, no correspondiendo que el OTD emita comprobante de pago alguno por dicho servicio. Asimismo, si el exportador fuese el OTD, es él quien debe emitir la factura correspondiente.

3. En relación con la tercera consulta, es del caso indicar que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las

¹⁹ Incorporado por el Decreto Legislativo N.° 919, publicado el 6.6.2001.

²⁰ Que dicta normas para la aplicación de beneficio tributario a establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados, publicado el 29.6.2001, y normas modificatorias.

disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Ahora bien, aun cuando un paquete turístico puede estar conformado por otros servicios adicionales a los detallados en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, dicha disposición solo ha previsto como exportación a los expresamente señalados en esta.

Así pues, en vía de interpretación no puede incluirse en los alcances del numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV a otros servicios no contemplados expresamente en dicha norma.

4. En lo que concierne a la cuarta consulta, cabe indicar que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 9-B del Reglamento de la Ley del IGV, para efecto del supuesto de exportación establecido en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, se considerará exportado un paquete turístico en la fecha de su inicio, conforme con la documentación que lo sustente, siempre que haya sido pagado en su totalidad al operador turístico y la persona natural no domiciliada que lo utilice haya ingresado al país antes o durante la duración del paquete.

Ahora bien, el artículo 9-D del citado Reglamento establece que las disposiciones relativas al saldo a favor del exportador previstas en el TUO de la Ley del IGV y en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables serán aplicables a los operadores turísticos a que se refiere el Subcapítulo II del mismo Reglamento.

Agrega que de los servicios turísticos que conforman un paquete turístico, sólo se considerará los ingresos que correspondan a los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo y espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela gravados con el IGV, teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Se considerará al servicio de alimentación prestado en restaurantes, el cual no incluye al previsto en el numeral 4 del artículo 33° del citado TUO.
- b) Se entenderá como transporte turístico al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico, con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos, calificado como tal conforme a la legislación especial sobre la materia, según corresponda.

Añade que la compensación o la devolución del saldo a favor tendrán como límite el 18% aplicado sobre los ingresos indicados en el párrafo anterior de los paquetes turísticos que se consideren exportados en el período que corresponda al inicio de los mismos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9-B.

Como se desprende de las normas antes citadas, a efecto de fijar el límite del 18% de los ingresos que pueden ser objeto de compensación o devolución como saldo a favor, debe observarse la fecha de inicio del

paquete turístico conforme a la documentación que lo sustente, siempre que haya sido pagado en su totalidad al OTD y la persona natural no domiciliada que lo utilice haya ingresado al país antes o durante la duración del paquete.

De otro lado, el inciso d) del numeral 1 del artículo 4° del RCP establece que se debe emitir factura en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del IGV. Asimismo, el artículo 1° del RCP define al comprobante de pago como un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

A su vez, el numeral 1 del artículo 5° del referido RCP dispone que tratándose de la transferencia de bienes muebles, los comprobantes de pago deberán ser emitidos en el momento que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

Así pues, como quiera que los paquetes turísticos son intangibles, los cuales constituyen bienes muebles⁽²¹⁾, en virtud del RCP corresponde que se emita un comprobante de pago por la transferencia de estos, en el momento en que se efectúe su pago, ya que por la naturaleza de dichos bienes no se puede producir la entrega de los mismos.

En tal orden de ideas, las disposiciones referidas al momento en que se considera exportado un paquete turístico no inciden en el momento en el que debe emitirse la factura, tratándose de la venta de paquetes turísticos a que se refiere el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV.

5. Con relación a la quinta consulta, es del caso indicar que conforme se aprecia del numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, el servicio de transporte turístico es uno de los que conforman el paquete turístico cuya venta constituye exportación.

De otro lado, el inciso b) del segundo párrafo del artículo 9-D del Reglamento de la Ley del IGV establece que para efectos del saldo a favor, se entenderá como *transporte turístico* al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico, con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos, calificado como tal conforme a la legislación especial sobre la materia, según corresponda.

Como se desprende de las normas antes citadas, a fin que un servicio de transporte pueda ser incluido en un paquete turístico cuya venta califique como exportación, dicho servicio debe calificar como “turístico”, para efecto de lo cual debe ajustarse a los siguientes requisitos:

- 1° Estar destinado al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos; y,

²¹ De acuerdo con el criterio expuesto en el segundo supuesto del rubro “Análisis” del Informe N.° 359-2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>, “(...) toda vez que en el artículo 885° del Código Civil no se encuentran expresamente catalogados como bienes inmuebles los derechos por el uso de los servicios turísticos, se podría afirmar que los mismos califican como bienes muebles para la legislación común (...).”

2° Ser calificado como “transporte turístico” según la legislación especial que regule el tipo de transporte de que se trate.

Ahora bien, en lo que concierne al segundo requisito resulta necesario recurrir a la legislación especial sobre transporte a fin de determinar si existe una definición de “transporte turístico” en los diferentes tipos de transporte (terrestre, acuático, aéreo y ferroviario):

a) Transporte terrestre

El numeral 3.63.1 del artículo 3° del Reglamento Nacional de Administración de Transporte define al “Servicio de Transporte Turístico Terrestre” como el servicio de transporte especial de personas⁽²²⁾ que tiene por objeto el traslado de turistas, por vía terrestre, hacia los centros de interés turístico y viceversa, con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos. Agrega que dicho servicio se presta en vehículos que cuentan con comodidades especiales.

b) Transporte acuático

El inciso j) del artículo II del Título Preliminar del Reglamento de Transporte Turístico Acuático define al “Transporte Turístico Acuático” como el servicio que prestan los administrados⁽²³⁾, domiciliados o constituidos en el país con naves propias o fletadas de bandera peruana, a personas con el objeto de posibilitarles el disfrute de atractivos turísticos y/o actividades deportivas, interconectando centros de interés turístico.

c) Transporte aéreo

Conforme con el inciso a) del artículo 155° del Reglamento de la Ley de Aeronáutica Civil, “el servicio de transporte aéreo especial desarrollado en actividades de turismo” es aquel destinado fundamentalmente a la atención de determinados circuitos aéreos, en los cuales, partiendo la aeronave de un punto de origen, retorna al mismo sin dejar ni tomar pasajeros dentro del circuito. Agrega que estos servicios pueden realizarse en forma esporádica, eventual, ocasional o de serie de vuelos programados.

d) Transporte ferroviario

El artículo 2° del Reglamento Nacional de Administración de Transporte señala que este no comprende, dentro de su ámbito, al servicio de transporte ferroviario, el cual se rige por sus leyes y reglamentos respectivos.

²² Que es la modalidad del servicio de transporte público de personas prestado sin continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad. Se otorga a los transportistas mediante una autorización y se presta en el ámbito nacional (numeral 3.63 del Reglamento Nacional de Administración de Transporte).

²³ Que son las personas naturales o jurídicas que solicitan o tienen permiso de operación para prestar el servicio de transporte turístico acuático (inciso a) del artículo II del Título Preliminar del citado Reglamento).

Así, el artículo 3° del Reglamento Nacional de Ferrocarriles hace referencia únicamente a dos tipos de Transporte Ferroviario: el Público y el Privado, definiendo al primero de estos como el transporte por vía férrea de uso público de personas, y/o de mercancías que realizan las Organizaciones Públicas; y al segundo como el transporte por vía férrea de uso privado de personas, y/o mercancías que realizan las Organizaciones Ferroviarias Privadas.

Como se puede apreciar, las normas sobre transporte han previsto la prestación del servicio de transporte turístico en la vía terrestre, acuática y aérea, mas no en la ferroviaria.

En ese orden de ideas, a fin que un servicio de transporte pueda calificar como “turístico” para efecto de lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, debe cumplir, concurrentemente, con los siguientes requisitos:

- 1° Estar destinado al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos; y,
- 2° Ser prestado en la vía terrestre, acuática y aérea, habida cuenta que la legislación que regula estos tipos de transporte contemplan una definición de transporte turístico.

Ahora bien, teniendo en cuenta que de acuerdo con la legislación de la materia el transporte terrestre no comprende al transporte ferroviario y que las normas que regulan este último no contienen una definición de transporte turístico, el transporte ferroviario, en ningún caso, califica como exportación.

6. Respecto de la sexta consulta, cabe tener en cuenta que entre los servicios incluidos en el paquete turístico a que se refiere el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, están los de alimentación.

Ahora bien, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 9-D del Reglamento de la Ley del IGV establece que se considerará al servicio de alimentación prestado en restaurantes, el cual no incluye al previsto en el numeral 4 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV⁽²⁴⁾.

Por su parte, el inciso m) del artículo 9-A del Reglamento de la Ley del IGV define al “Restaurante” como aquél establecimiento que expende comidas y bebidas al público.

Al respecto, es del caso indicar que como quiera que la definición de “Restaurante” establecida en el Reglamento de la Ley del IGV es de aplicación a los servicios de alimentación que integran el paquete turístico, el alcance de tal definición debe ser entendida bajo el marco de una prestación de servicios.

²⁴ Referido al servicio de alimentación que se presta como parte del servicio de hospedaje.

En ese sentido, resulta claro que la definición de “Restaurante” en comentario comprende a todo establecimiento que presta el servicio de expendio de comidas y bebidas al público; por lo que, no se encuentran incluidos los establecimientos que se dedican a la venta de comidas y bebidas al público, como por ejemplo, bodegas, mercados, supermercados y otros establecimientos similares.

En consecuencia, el servicio de alimentación prestado en restaurantes a que se refiere el Reglamento de la Ley del IGV, no incluye a la venta de comidas y bebidas realizada por bodegas, mercados, supermercados y otros establecimientos similares.

7. En cuanto a la séptima consulta, esta se refiere al supuesto en el que un OTD (en adelante, “OTD proveedor”) vende un paquete turístico a otro OTD, el cual a su vez vende dicho paquete a un sujeto no domiciliado.

El “OTD proveedor” emite una factura en la cual no discrimina los diversos conceptos que integran el paquete turístico, entre los cuales se encuentran los servicios de alimentación⁽²⁵⁾, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela.

Al respecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 9-E del Reglamento de la Ley del IGV, los OTD que realicen ventas de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados emitirán: i) una factura en la que se detalle los servicios mencionados en el párrafo precedente; y, ii) el comprobante de pago correspondiente en el que se incluirá el resto de servicios que conformen el paquete.

Nótese que la obligación de realizar la discriminación de los servicios que conforman el paquete turístico corresponde a los OTD que vendan dichos paquetes a sujetos no domiciliados, y no a los “OTD proveedores”.

De otro lado, de acuerdo con el artículo 9-D del Reglamento de la Ley del IGV, la compensación o devolución del Saldo a Favor del Exportador procede con respecto al IGV que grava las adquisiciones por concepto de servicios de alimentación⁽²⁶⁾, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela.

Así, como quiera que los “OTD proveedores” no están obligados a discriminar los referidos conceptos en una factura independiente a los demás conceptos que conforman el paquete turístico, los OTD que adquieren dicho paquete no están, necesariamente, en la posibilidad de identificar los montos que corresponden a los conceptos materia del Saldo a Favor del Exportador en comentario. En ese sentido, se consulta si en dicho caso procede la aplicación de la prorrata regulada en el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

²⁵ Con excepción del servicio de alimentación que se presta como parte del servicio de hospedaje, previsto en el numeral 4 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV.

Sobre el particular, es del caso indicar que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 9° del citado Reglamento, para la determinación del Saldo a Favor por Exportación son de aplicación las normas sobre Crédito Fiscal establecidas en los Capítulos V y VI del T.U.O. de la Ley del IGV. Asimismo, el numeral 3 del citado artículo establece que el referido Saldo será determinado de acuerdo con el procedimiento establecido en el numeral 6 del artículo 6° antes mencionado.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que el numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento antes citado regula el procedimiento de prorrata, el cual es aplicable a los exportadores que no puedan determinar a qué operaciones han sido destinadas sus adquisiciones.

En el supuesto planteado, la factura emitida por el “OTD proveedor” por la venta del paquete turístico a otro OTD incluye servicios que taxativamente califican como exportación (numerales 4 y 9 del artículo 33° del T.U.O. de la Ley del IGV) y otros servicios (como por ejemplo: ecoturismo, organización de congresos, orientación, entre otros) que pueden estar gravados o no gravados con el IGV.

Así pues, habida cuenta que el OTD no puede identificar o individualizar los servicios comprendidos en el paquete turístico que adquirió, no resulta posible determinar con certeza si dichos servicios fueron destinados a operaciones gravadas, no gravadas o de exportación.

En ese orden de ideas, corresponde la aplicación del procedimiento de prorrata regulado en el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

CONCLUSIONES:

1. A efecto de determinar el tratamiento del IGV pagado en las adquisiciones vinculadas con la operación señalada en el numeral 9 del artículo 33° del T.U.O. de la Ley del IGV, realizadas hasta el 21.9.2012, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el primer párrafo de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N.° 181-2012-EF, según el cual el IGV consignado en los comprobantes de pago emitidos por adquisiciones de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción efectuados hasta la fecha de entrada en vigencia del mismo Decreto Supremo por los operadores turísticos constituye crédito fiscal o costo o gasto, según corresponda.
2. En tanto exportadores, los OTD deben emitir los siguientes comprobantes de pago por el importe total de la operación que se trate (incluyendo la ganancia generada):
 - a) Por la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados:
 - Una factura en la que se consigne el importe total de los servicios de alimentación⁽²⁶⁾, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera,

opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado.

- Una Boleta de Venta en la que se consigne el importe total de los demás servicios que conformen el citado paquete turístico, por cuanto el no domiciliado se constituye en consumidor final de los servicios diferentes a los consignados en la Factura antes indicada.
 - b) Por los servicios de mediación u organización a que se refiere el numeral 10 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV, una factura por el monto total de la comisión cobrada.
 - c) Por la venta de un paquete turístico que incluya servicios de hospedaje y alimentación prestados por un establecimiento de hospedaje, a sujetos no domiciliados, la factura a que se alude en el primer punto del literal a) de la presente conclusión.
3. No puede incluirse en los alcances del numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV a otros servicios no contemplados expresamente en dicha norma.
 4. Las disposiciones referidas al momento en que se considera exportado un paquete turístico no incide en el momento en el que debe emitirse la factura, tratándose de la venta de paquetes turísticos a que se refiere el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV.
 5. A fin que un servicio de transporte pueda calificar como “turístico” para efecto de lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, debe cumplir, concurrentemente, con los siguientes requisitos:
 - 1° Estar destinado al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos; y,
 - 2° Ser prestado en la vía terrestre, acuática y aérea, de acuerdo con las disposiciones establecidas en la legislación respectiva para la prestación del servicio de transporte turístico.

Ahora bien, el transporte ferroviario, en ningún caso, califica como exportación.
 6. El servicio de alimentación prestado en restaurantes a que se refiere el Reglamento de la Ley del IGV, no incluye a la venta de comidas y bebidas realizada por bodegas, mercados, supermercados y otros establecimientos similares.
 7. En el caso en que un OTD venda un paquete turístico a otro OTD, emitiendo una factura en la cual no discrimina los diversos conceptos que integran el paquete turístico, entre los cuales se encuentran los servicios de alimentación⁽²⁶⁾, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta,

ballet, zarzuela, corresponde la aplicación del procedimiento de prorrata regulado en el numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.

Lima, 11 DIC. 2012

ORIGINAL FIRMADO POR
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

abc/ere
A0626-D12
Impuesto General a las Ventas – Exportación de bienes - Paquetes turísticos.