

**MATERIA:**

Se plantea un caso de transporte aéreo internacional de pasajeros, en el cual un tramo del servicio es operado en el territorio nacional por una aerolínea nacional. Los boletos aéreos son emitidos y adquiridos en el extranjero bajo el sistema interlineal con un itinerario que se inicia y concluye en el extranjero, expidiéndose un billete o e-ticket separado respecto del tramo volado en el territorio nacional.

En relación con el supuesto planteado, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentra afecto al Impuesto General a las Ventas (IGV) el tramo del servicio de transporte aéreo operado en el territorio nacional por una aerolínea nacional?
2. ¿El billete expedido en el extranjero respecto del tramo operado en el territorio nacional por una aerolínea nacional, debe ser emitido de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago? Tratándose del e-ticket, ¿deberá cumplir con las disposiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT?

**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<sup>(1)</sup> y normas modificatorias, entre ellas, el Decreto Legislativo N.º 980<sup>(2)</sup> (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Ley N.º 27261<sup>(3)</sup>, Ley de Aeronáutica Civil del Perú (en adelante, Ley de Aeronáutica Civil).
- Reglamento de la Ley de Aeronáutica Civil, aprobado por el Decreto Supremo N.º 050-2001-MTC<sup>(4)</sup> (en adelante, Reglamento de la Ley de Aeronáutica Civil).
- Convenio sobre la Responsabilidad Civil del Transportista Aéreo (para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional), suscrito en Montreal en 1999 y ratificado por el Decreto Supremo N.º 026-2002-RE<sup>(5)</sup> (en adelante, Convenio de Montreal).

<sup>1</sup> Publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

<sup>2</sup> Publicado el 15.3.2007.

<sup>3</sup> Publicada el 10.5.2000.

<sup>4</sup> Publicado el 26.12.2001, y normas modificatorias.

<sup>5</sup> Publicado el 11.3.2002.



- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT<sup>(6)</sup> (en adelante, RCP)
- Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT<sup>(7)</sup>, mediante la cual se emiten normas para la emisión de boletos de transporte aéreo de pasajeros.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF<sup>(8)</sup> (en adelante, TUO del Código Tributario).

### ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se asume que las consultas están referidas al supuesto en que los usuarios y las aerolíneas deciden contratar el servicio de transporte aéreo internacional como una operación única y que el boleto de transporte o e-ticket es emitido por un sujeto no domiciliado en el país.

1. En relación con la primera interrogante, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, dicho Impuesto grava la prestación de servicios en el país.

Por su parte, el último párrafo del inciso c) del artículo 3º del citado TUO establece que, en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el IGV se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan el valor de venta de los pasajes siempre que el servicio se inicie o termine en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país.

En ese sentido, toda vez que en el supuesto planteado se contrata el transporte aéreo en el extranjero en cuyo itinerario se incluye un tramo utilizado desde el país, es preciso determinar si dicho tramo constituye un servicio prestado en el país y, por ende, si el mismo está gravado con el IGV.

Para tal efecto, resulta necesario dilucidar si el servicio de transporte aéreo internacional materia de consulta constituye un solo servicio que incluye el tramo operado en el territorio nacional o si dicho tramo debe ser considerado como un servicio independiente.

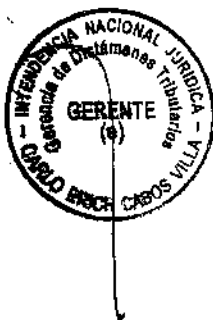
2. Al respecto, es del caso señalar lo siguiente:

- El numeral 2 del artículo 1º del Convenio de Montreal define al *transporte internacional* como todo transporte en que, conforme a lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en

<sup>6</sup> Publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

<sup>7</sup> Publicada el 4.7.2004.

<sup>8</sup> Publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.



el transporte o transbordo, están situados, bien en el territorio de dos Estados Partes, bien en el territorio de un solo Estado Parte si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier otro Estado, aunque éste no sea un Estado Parte.

- El numeral 3 del citado artículo señala que el transporte que deben efectuar varios transportistas sucesivamente constituirá, para los fines de dicho Convenio, *un solo transporte* cuando las partes lo hayan considerado como una sola operación, tanto si ha sido objeto de un solo contrato como de una serie de contratos, y no perderá su carácter internacional por el hecho de que un solo contrato o una serie de contratos deban ejecutarse íntegramente en el territorio del mismo Estado.
- El numeral 1 del artículo 36° del Convenio de Montreal dispone que en el caso del transporte que deban efectuar varios transportistas sucesivamente y que esté comprendido en la definición del párrafo 3 del artículo 1°, cada transportista que acepte, entre otros, pasajeros se someterá a las reglas establecidas en el citado Convenio y será considerado como una de las partes del contrato de transporte en la medida en que el contrato se refiera a la parte del transporte efectuado bajo su supervisión.
- Por su parte, el numeral 78.1 del artículo 78° de la Ley de Aeronáutica Civil define al *servicio de transporte aéreo* como la serie de actos destinados a trasladar por vía aérea a personas o cosas, de un punto de partida a otro de destino a cambio de una contraprestación, salvo las condiciones particulares de transporte aéreo especial y el trabajo aéreo.
- El numeral 81.3 del artículo 81° de la citada Ley define al *transporte aéreo internacional* como el realizado entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero o entre 2 puntos del territorio peruano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero.
- El artículo 127° de la Ley de Aeronáutica Civil señala que el transporte por vía aérea que se realiza sucesivamente por varios transportadores es considerado como *una sola operación aérea*, ya sea que se formalice por medio de uno o varios contratos.
- El artículo 101° de la misma Ley dispone que el contrato de transporte aéreo de pasajeros debe constar por escrito. El billete de pasaje acredita la existencia del contrato y puede ser reemplazado por otros medios electrónicos, los que tienen los mismos efectos para las partes y terceros, el cual necesariamente debe contener la información y demás condiciones que se señalen en la reglamentación respectiva.
- El artículo 276° del Reglamento de la Ley de Aeronáutica Civil considera que existe un *contrato de transporte aéreo sucesivo* cuando varios transportadores aéreos se obligan sucesivamente a su realización o,



cuando así lo hayan convenido las partes, considerándose el mismo como un solo contrato.

3. Sobre la base de las normas citadas, en relación con las operaciones de transporte aéreo internacional de pasajeros, la Dirección General de Aeronáutica Civil del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) en el Informe N.º 327-2009-MTC/12.08 del 27.11.2009 ha señalado que *"el servicio es distinto del tramo de vuelo. El servicio puede ser uno y los tramos de vuelo pueden ser varios"*.

Asimismo, en dicho Informe se indica que *"el transporte aéreo internacional se interpreta como un solo servicio independientemente del número de tramos, del número de transportistas que realizan el trayecto y del número de boletos (contratos de transporte) emitidos, cuando las partes lo hayan considerado como una sola operación"*.

4. Así, conforme se desprende de lo antes expuesto, el servicio de transporte aéreo internacional materia de consulta constituye un solo servicio que incluye el tramo operado en el territorio nacional, en la medida que las partes lo hayan considerado como una sola operación.

Más aun, de acuerdo con lo señalado en los numerales precedentes, dicho servicio será considerado uno solo inclusive cuando el tramo volado en el territorio nacional haya sido operado por una aerolínea nacional y se haya emitido respecto del mismo un billete o un e-ticket.

En consecuencia, de haber sido la voluntad de las partes la realización de un único servicio, el tramo ejecutado en el territorio nacional no constituye una operación independiente y, por lo tanto, el servicio de transporte materia de consulta debe considerarse iniciado y terminado en el exterior, y no en el territorio nacional.

Siendo ello así, se concluye que, en el supuesto de transporte aéreo internacional en el cual el itinerario del viaje se inicia y concluye fuera del país, no existe una operación gravada con el IGV por el tramo del servicio de transporte aéreo que sea realizado en el territorio nacional.

5. En lo que concierne a la segunda consulta, el artículo 1º del RCP establece que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Por su parte, el inciso f) del artículo 2º del RCP señala que sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho Reglamento, los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4º del RCP, entre los que se encuentran los Boletos de Transporte Aéreo que emiten las Compañías de



Aviación Comercial por el servicio de transporte aéreo regular de pasajeros, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Aeronáutica Civil.

Ahora bien, el artículo 16° del RCP dispone que las normas vinculadas, entre otros, a las características y requisitos mínimos de los comprobantes de pago no serán de aplicación a los Boletos de Transporte Aéreo a que se refiere el inciso f) del artículo 2° del RCP, los cuales deberán cumplir con las disposiciones específicas que la SUNAT determine.

En ese sentido, mediante la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT se aprobaron las normas para la emisión de boletos de transporte aéreo de pasajeros.

El artículo 2° de la citada Resolución de Superintendencia señala que los Boletos de Transporte Aéreo, independientemente de su forma de emisión, serán considerados Comprobantes de Pago cuando contengan los requisitos mínimos consignados en dicho artículo, tales como: RUC de la Compañía de Aviación Comercial, número del Boleto de Transporte Aéreo, fecha de emisión, apellido paterno y nombre del pasajero, itinerario de viaje, valor de retribución del servicio prestado o valores que conforman dicha retribución desagregados en dos casilleros, sin incluir los tributos que afectan la operación, entre otros.



Ahora bien, conforme a lo dispuesto en la Norma XI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código y en las leyes y reglamentos tributarios.



Agrega que también están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

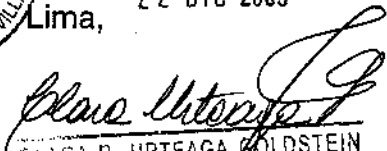
Así, como quiera que en el supuesto materia de consulta la emisión del billete o e-ticket se efectúa fuera del territorio nacional por un sujeto no domiciliado en el Perú y que, adicionalmente, el tramo operado en el territorio nacional no da lugar o una operación gravada con el IGV, no existe la obligación de que el billete o e-ticket que se expida en el extranjero respecto a dicho tramo sea emitido conforme a las normas del RCP y la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT.

## CONCLUSIONES:

1. En el supuesto de transporte aéreo internacional en el cual los usuarios y las aerolíneas deciden contratar el servicio como una operación única y el itinerario del viaje se inicia y concluye fuera del país, no existe una operación gravada con el IGV por el tramo del servicio de transporte aéreo que se realice en el territorio nacional.
2. Considerando que en el supuesto mencionado, la emisión del billete o e-ticket se efectúa fuera del territorio nacional por un sujeto no domiciliado en el Perú y que, adicionalmente, el tramo operado en el territorio nacional no da lugar a una operación gravada con el IGV, no existe la obligación de que el billete o e-ticket que se expida en el extranjero respecto a dicho tramo sea emitido conforme a las normas del RCP y la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT.

22 DIC 2009

Lima,

  
CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

abc

A0160.1-D7

A054.1-D8

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – Servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros.