

INFORME N.º 025-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta sobre los alcances del término “transporte aéreo internacional”, en el marco del inciso d) del artículo 48º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, relativo a empresas que desarrollan actividades de transporte aéreo entre el Perú y el extranjero, específicamente en cuanto a los ingresos obtenidos por las empresas de transporte aéreo internacional por los siguientes conceptos:

- Cargos por: a) cambio de fecha del vuelo; b) cambio de itinerario; c) cambio de clase de vuelo; y, d) reembolso del boleto aéreo.
- Cargos Adicionales a fin de efectivizar: a) el cambio de la fecha de vuelo; b) el cambio de itinerario; c) el cambio de clase de vuelo; y, d) el reembolso del boleto aéreo.
- Cargo por envío de los boletos aéreos a los destinos que señalen los clientes.
- Cargo por “Handling” o “Trámite Documentario”.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽¹⁾ (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF⁽²⁾.

ANÁLISIS:

1. Conforme a lo señalado en el primer y tercer párrafos del artículo 12º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume de pleno derecho que las rentas netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país, así como sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, a raíz de actividades que se llevan a cabo parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos provenientes de las mismas, los porcentajes que establece el artículo 48º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹ Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

² Publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

Por su parte, según el inciso d) del artículo 48° del mencionado TUO, se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen actividades de transporte entre la República y el extranjero, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales al 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y el 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

A su vez, el inciso e) del artículo 27° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las presunciones establecidas en el artículo 48° de la Ley serán de aplicación a las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras, sólo respecto de las rentas de carácter internacional que se realicen parte en el país y parte en el extranjero. Dicho régimen no podrá extenderse a otras rentas que generen las sucursales, agencias o establecimientos permanentes.

Como se puede apreciar, el inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece una presunción acerca del monto de la renta neta de fuente peruana que obtienen los sujetos no domiciliados en el Perú por el desarrollo de actividades de transporte aéreo internacional, cuando son prestados parte en el país y parte en el extranjero. La referida presunción no comprende los ingresos que dichos sujetos obtengan por actividades distintas al transporte aéreo.

Asimismo, la citada norma concede, a condición de reciprocidad³), una exoneración a las líneas extranjeras de transporte aéreo, la cual debe entenderse aplicable sólo a los ingresos provenientes del desarrollo de la actividad de transporte aéreo internacional.

En ese sentido, se encontrarán comprendidos en los alcances del inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos de los sujetos no domiciliados en el Perú, que provengan de las actividades directamente vinculadas con el transporte aéreo internacional, que se preste parte en el país y parte en el extranjero.

³ Respecto al Principio de Reciprocidad, tal como se ha señalado en el Informe N.º 023-2011-SUNAT/2B00 00 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>), éste demanda que la conducta o tratamiento de los Estados involucrados deba ser equivalente, quedando habilitados para restringir o no aplicar beneficios otorgados por sus normas, a partir de la invocación de dicho Principio.

2. Ahora bien, a fin de delimitar los ingresos comprendidos en los alcances del inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, es necesario determinar qué se entiende por servicio de transporte aéreo internacional y, consecuentemente, qué actividades o actos se encuentran directamente vinculados con dicho servicio.

Al respecto, cabe indicar que la Dirección General de Aeronáutica Civil (DGAC) del Vice Ministerio de Transportes del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), entre otros, ha señalado⁽⁴⁾:

*“(...) en la Parte 1 de las Regulaciones Aeronáuticas del Perú (RAP), denominada como ‘Definiciones y Abreviaturas’, se define al transporte aéreo como **el transporte de personas o cosas de un lugar de origen a otro de destino distinto, con fines de lucro y efectuado por medio de aeronaves**”.*

“(...) El numeral 78.1 del artículo 78° de la Ley N.° 27261, ‘Ley de Aeronáutica Civil del Perú’, establece lo siguiente:

78.1 Se considera servicio de transporte aéreo a 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 (...)”.

“(...) el numeral 81.3 del artículo 81° de la Ley N.° 27261 establece lo siguiente:

81.3 Se entiende por servicio de transporte aéreo internacional, al realizado entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero o entre 2 (dos) puntos del territorio peruano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero”.

Según se aprecia, por la prestación del servicio de transporte aéreo internacional se trasladan personas o cosas de un lugar de origen a un lugar de destino entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero.

No obstante, habida cuenta que para ejecutar el servicio de transporte aéreo internacional, esto es el traslado de un lugar a otro de bienes o cosas por vía aérea se requiere la realización de una serie de actos destinados a posibilitar dicho traslado; para efecto de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario señalar qué actividades o actos se encuentran directamente vinculados con tal servicio y consecuentemente, qué ingresos provenientes de esos actos están comprendidos dentro de los alcances del referido artículo 48°.

3. Así pues, en relación con los “cargos” y “cargos adicionales” materia de la consulta, la DGAC del MTC, ha señalado lo siguiente⁽⁴⁾:

⁴ A través del Informe N.°160-2011-MTC/12.08.

“(…) el ‘cambio de fecha de los pasajes aéreos’ y el ‘reembolso de los pasajes’ forman parte del contrato de transporte aéreo constituido por el billete de pasaje aéreo, y son puestos en conocimiento de los usuarios de manera previa a la adquisición del billete de pasaje aéreo.

En tal sentido, dichos conceptos se encuentran dentro de las condiciones o características bajo las que el transportador va a prestar el servicio de transporte al usuario que adquiere un billete de pasaje aéreo a una determinada tarifa. Se debe entender que el servicio de transporte aéreo no es sólo el vuelo de un origen hacia un destino, incluye también la fecha, hora, itinerario así como los servicios prestados a bordo.

El monto de la tarifa determina qué facilidades puede disponer el usuario para la realización de su viaje, por ejemplo, la posibilidad de cambiar fechas de vuelo sujeta a un cargo adicional, o devolución del monto pagado bajo una penalidad, entre otros”.

4. Sobre la base de lo señalado por la DGAC del MTC, corresponde analizar los conceptos materia de consulta:

a) Cargo por cambio de fecha del vuelo y cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de la fecha de vuelo

El “cargo por cambio de fecha del vuelo” es un ingreso de la empresa de transporte aéreo que otorga al pasajero la *posibilidad* de cambiar o reprogramar el momento de la prestación del servicio de transporte aéreo.

El “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de la fecha del vuelo”, es un ingreso que *efectivamente* permite cambiar o reprogramar el momento en que se prestará el servicio.

Así pues, se puede afirmar que los ingresos por “cargo por cambio de fecha del vuelo” y por “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de la fecha de vuelo” son conceptos directamente vinculados con el servicio de transporte aéreo, toda vez que la prestación del servicio se lleva a cabo, sólo que en fecha diferente.

En tal sentido, dichos conceptos se encuentran dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Cargo por cambio de itinerario y cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de itinerario

El “cargo por cambio de itinerario” es un ingreso de la empresa de transporte aéreo que otorga la *posibilidad* de modificar la ruta que se sigue para llegar a un destino.

De otro lado, el “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de itinerario” es un ingreso que permite que *efectivamente* se realice la modificación de la ruta de destino.

Así pues, se puede afirmar que los ingresos por “cargo por cambio de itinerario” y por “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de itinerario” son conceptos directamente vinculados con el servicio de transporte aéreo, toda vez que la prestación del servicio se lleva a cabo, aunque a través de una ruta diferente.

En tal sentido, dichos conceptos se encuentran dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

c) Cargo por cambio de clase de vuelo y cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de clase de vuelo

El “cargo por cambio de clase de vuelo” es un ingreso de la empresa de transporte aéreo que otorga la *posibilidad* de modificar la forma en que se prestará el servicio (por ejemplo: primera clase, clase negocios o clase turista, dependiendo del tipo de facilidades que se otorga a los pasajeros a bordo).

De otro lado, el “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de clase de vuelo” es un ingreso que permite que *efectivamente* se realice dicho cambio.

Así pues, se puede afirmar que los ingresos por “cargo por cambio de clase de vuelo” y por “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de clase de vuelo” son conceptos directamente vinculados con el servicio de transporte aéreo, toda vez que los mismos están referidos a la forma en que se presta el servicio.

En tal sentido, dichos conceptos se encuentran dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Cargo por reembolso de los pasajes y cargo adicional a fin de efectivizar el reembolso del boleto aéreo

El “cargo por reembolso de pasajes” otorga al pasajero la *posibilidad* de solicitar la devolución (total o parcial, según se pacte) del monto pagado en caso que decida no viajar.

Por su parte, el “cargo adicional a fin de efectivizar el reembolso del boleto aéreo”⁵ permite *efectivizar* la devolución (total o parcial, según lo pactado) del monto pagado por el pasaje aéreo.

Como se aprecia, el “cargo por reembolso de pasajes” y el “cargo adicional a fin de efectivizar el reembolso del boleto aéreo” son

⁵ Denominado “penalidad”, en el Informe N.º160-2011-MTC/12.08.

conceptos que no se encuentran directamente vinculados con el servicio de transporte aéreo, toda vez que la prestación del servicio no se lleva a cabo.

En tal sentido, dichos conceptos no se encuentran comprendidos dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

e) Cargo por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes

Este cargo permite al cliente pagar en el país, un pasaje aéreo que es emitido en el extranjero. Se trata de una modalidad de compra por la cual el boleto se emite y el servicio aéreo se inicia en un lugar diferente al de pago del pasaje.

De ahí que el “cargo por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes” se encuentra directamente vinculado a la prestación del servicio de transporte aéreo y consecuentemente, comprendido dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

A mayor abundamiento, cabe tener presente que respecto al “cargo por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes”, en la Resolución N.º 04461-9-2011, el Tribunal Fiscal ha sostenido que *“(...) el pago por este concepto está relacionado con la adquisición de un pasaje, constituyendo así una modalidad de venta de pasajes, formando parte del desarrollo de las actividades de transporte aéreo internacional, por lo que no se trata de un servicio independiente de la actividad.”*

f) Handling o Trámite Documentario

Como se ha señalado, el servicio de transporte aéreo es 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.

Ahora bien, la Regulación Aeronáutica del Perú N.º 112, sobre transporte de carga, dispone que el contrato de transporte aéreo es aquel celebrado entre un expedidor o remitente con un transportista, mediante el cual el transportista se compromete a trasladar de un lugar a otro, por vía aérea y en aeronave, determinadas mercancías, para su entrega al destinatario o consignatario, previo cumplimiento de las disposiciones de la Ley General de Aduanas y su Reglamento; el transporte aéreo abarca desde la aceptación de la carga en el terminal de carga de origen hasta su entrega al destinatario en el terminal de carga del explotador aéreo o transportista en destino⁽⁶⁾.

⁶ Numeral 112.3 - Definiciones.

Agrega dicha Regulación que los gastos y costos hasta la entrega de la carga al destinatario y/o su representante, estarán a cargo del transportista, y que dichas condiciones deberán quedar expresadas en la carta de porte aéreo⁽⁷⁾.

Ahora bien, el "Handling" *"es el cobro que se realiza para cubrir los gastos administrativos del aviso de llegada, revisión y endoso de las guías aéreas para su entrega al usuario o su representante, así como por cobrar el flete en los casos de embarques que lleguen al cobro ('collect'), en el caso de importación. El cobro se aplica por guía aérea, independiente del peso declarado en ésta; y la aerolínea cobra por guía aérea endosada al usuario o su representante. En el caso de embarques consolidados, el agente de carga cobra por cada guía endosada al usuario"*⁽⁸⁾.

Como se aprecia, el contrato de transporte aéreo de carga no se circunscribe al traslado de los bienes materia del contrato entre dos puntos, sino que involucra actividades adicionales que ejecuta el transportista y que están orientadas a posibilitar el transporte. Así, puede afirmarse que, en la medida que el "Handling" o "Trámite Documentario" constituye una actividad necesaria para el traslado de la carga se le debe considerar una prestación que integra el contrato de transporte de carga.

A mayor abundamiento, de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04461-9-2011, *" (...) debe entenderse que el servicio de transporte aéreo de carga está conformado por una serie de actos que en forma conjunta constituyen una unidad, y comprende desde la recepción de la carga por parte del transportista en el terminal de carga de origen hasta la entrega al destinatario en el terminal de carga de destino, incluyendo al handling o trámite documentario, acto necesario e indispensable para que la carga pueda ser entregada al destinatario en el terminal de carga de destino"*.

En este sentido, los ingresos obtenidos por concepto de "Handling" o "Trámite Documentario" en virtud de un contrato de transporte aéreo de carga que es prestado parte en el país y parte en el extranjero se encuentran comprendidos en los alcances del inciso d) del artículo 48º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Teniendo en consideración lo antes expuesto, se deja sin efecto el criterio contenido en la Carta N.º 183-2006-SUNAT/2 00000, en lo referido al Handling⁽⁹⁾.

⁷ Inciso a) del numeral 112.5 - El proceso del transporte aéreo de carga.

⁸ Según la Guía de Orientación al Usuario de Transporte Aéreo, elaborada por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

⁹ Según la cual, a fin de establecer la renta neta por los ingresos provenientes, entre otros, del handling documentario, no será de aplicación la presunción establecida en el inciso d) del artículo 48º del TUO de la LIR, por cuando dichos servicios no están contemplados expresamente en el mencionado inciso, a pesar que pueda tratarse de servicios

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos obtenidos por las empresas de transporte aéreo por concepto de “cargo por cambio de fecha del vuelo”, “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de la fecha de vuelo”, “cargo por cambio de itinerario”, “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de itinerario”, “cargo por cambio de clase de vuelo”, “cargo adicional a fin de efectivizar el cambio de clase de vuelo” y “cargo por envío de los pasajes aéreos a los destinos que señalen los clientes”, se encuentran dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Los ingresos obtenidos por las empresas de transporte aéreo por concepto de “cargo por reembolso de pasajes” y “cargo adicional a fin de efectivizar el reembolso del boleto aéreo” no se encuentran comprendidos dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. Los ingresos obtenidos por las empresas de transporte aéreo por concepto de “Handling” o “Trámite Documentario” se encuentran comprendidos dentro de los alcances del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
4. Se deja sin efecto el criterio contenido en la Carta N.º 183-2006-SUNAT/200000, en lo referido al Handling.

Lima, 23 MAR. 2012

Original Firmando por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

abc

A0132-D12

A0133-D12

Impuesto a la Renta – Alcances de la presunción establecida en el inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

complementarios necesarios para llevar a cabo el servicio de transporte aéreo de carga internacional, más aún cuando los mismos se realizan íntegramente en el territorio nacional.