

INFORME N.º 003-2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Configuran operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas (IGV) conceptos tales como equipaje de mano adicional, equipaje de bodega y equipaje sobredimensionado, opción de cambio de vuelo, fecha u hora de vuelo, elección de asiento, mascota en cabina, embarque prioritario, entre otros, que las empresas de transporte aéreo nacional de pasajeros proporcionan con ocasión de brindar el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros?
2. ¿Se encuentra gravada con el IGV la venta de dichos conceptos que se realizan de forma conjunta a la venta del boleto o ticket de transporte aéreo nacional de pasajeros?
3. ¿Se encuentra gravada con el IGV la venta de los referidos conceptos que se realizan de manera posterior y, por tanto, separada del boleto o ticket de transporte aéreo nacional de pasajeros?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, 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 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento).
- Ley N.º 27261, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, publicada el 10.5.2000 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del IGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

Al respecto, el inciso c) del artículo 3 de la citada Ley define a los servicios como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto⁽¹⁾.

A su vez, el numeral 2 del Apéndice II de la Ley del IGV establece que están exonerados de dicho impuesto el servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte público ferroviario de pasajeros y el transporte aéreo⁽²⁾.

¹ Incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

² Cabe mencionar que el primer párrafo del artículo 7 de la Ley del IGV (modificado por el artículo 3 de la Ley N.º 31105, publicada el 31.12.2020 y vigente a partir del 1.1.2021) dispone que las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrán vigencia hasta el 31.12.2021.



Por su parte, el numeral 81.2 del artículo 81 de la Ley N.º 27261 dispone que se entiende por servicio de transporte aéreo nacional, el realizado entre dos o más puntos del territorio peruano.

En ese sentido, se puede afirmar que el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros es una operación gravada con el IGV.

2. De otro lado, los incisos a) y b) del artículo 13 de la Ley del IGV establecen que, tratándose de la venta de bienes y la prestación de servicios, la base imponible está constituida por el valor de venta y el total de la retribución respectivamente.

Al respecto, el artículo 14 del mismo cuerpo normativo señala que se entiende por valor de venta del bien o retribución por servicios, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien o usuario del servicio; siendo que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes o servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquel y aun cuando se originan en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Agrega la norma que, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios gravados se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos⁽³⁾.

A su vez, el numeral 1 del artículo 5 del Reglamento señala, en su segundo párrafo, que en la venta de bienes o prestación de servicios gravados, formará parte de la base imponible la entrega de bienes o la prestación de servicios no gravados, siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la venta del bien o el servicio prestado.

Ahora bien, cabe destacar que en relación con el precitado artículo 14 de la Ley del IGV, el Tribunal Fiscal ha sostenido que “(...) *la norma tiene como sustento la teoría de la unicidad, según la cual los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal. En ese sentido, el fin común de dos prestaciones distintas, sirve para delimitar cuándo son autónomas y cuándo se trata de una obligación principal u otra accesoria; en este último caso, la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)*”.

Agrega el Tribunal, que “(...) *existe una interdependencia entre ambas obligaciones, la obligación principal contiene el objetivo que se persigue obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria. Así, la obligación accesoria no tiene sustantividad por sí, sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirva*

³ Asimismo, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto.

para dar total cumplimiento a la obligación principal, sin que su única realización satisfaga objetivo alguno independiente”⁽⁴⁾.

Sobre el particular, el referido Tribunal también ha señalado⁽⁵⁾ que “(...) *el atributo de accesorio de un bien o servicio, está en el hecho de que necesariamente se tenga que dar o prestar con la realización de la operación principal, debiendo entenderse que si el servicio se puede comercializar de manera alternativa o independiente del principal no será accesorio, y que el hecho de haber sido incorporado el valor de dicha venta o servicio a través de una factura independiente, no lo convierte en una operación distinta ni enerva su verdadera naturaleza*”.

Como se puede apreciar de las normas y jurisprudencia antes citadas, la base imponible del IGV correspondiente a la prestación de un servicio gravado con dicho impuesto está constituido por el importe total al que queda obligado a pagar el usuario, lo cual incluye los cargos por servicios accesorios que sean necesarios para la prestación de dicho servicio gravado; aun cuando estos últimos consten en comprobantes de pago independientes.

Siendo ello así, dado que el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros es una operación gravada con el IGV, atendiendo a la primera consulta, se puede sostener que su base imponible deberá incluir el importe correspondiente a los servicios que las empresas de transporte aéreo presten con ocasión de brindar dicho servicio de transporte, siempre y cuando aquellos califiquen como accesorios de este último, lo cual deberá analizarse según las características de cada caso en concreto; en tanto que, si no calificaran como servicios accesorios deberá analizarse de manera independiente -también en cada caso en concreto- si constituyen una operación gravada o no con el IGV⁽⁶⁾.

Asimismo, considerando que de acuerdo con lo expuesto precedentemente, la condición de servicio complementario no queda enervada por el hecho de que conste en un comprobante de pago distinto al que se haya emitido por el servicio principal, atendiendo a la segunda y tercera consultas, se debe señalar que los servicios accesorios mencionados en el párrafo anterior formarán parte de la base imponible del servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros, ya sea que consten en el boleto de transporte aéreo o en un comprobante de pago emitido con posterioridad.

CONCLUSIONES:

1. Dado que el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros es una operación gravada con el IGV, su base imponible deberá incluir el importe correspondiente a los servicios que las empresas de transporte aéreo presten con ocasión de la prestación de dicho servicio de transporte, siempre y cuando aquellos califiquen como accesorios de este último, lo cual deberá analizarse según las características

⁴ Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.º 00002-5-2004 (seguido por las RTF N.ºs 05557-1-2005, 00977-1-2007 y 14915-3-2012, entre otras), citando a HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia (En: El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 78-79).

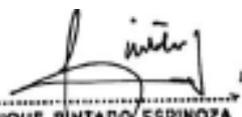
⁵ En las RTF N.ºs 716-2-2000 y 02922-1-2004 y 04723-11-2018.

⁶ Así, por ejemplo, analizando las condiciones pactadas en la venta de pasajes de transporte aéreo, en las RTF N.ºs 04461-9-2011 y 02755-3-2015 se concluyó que “el cambio de fecha” constituye un monto necesario para que el servicio de transporte pueda prestarse, formando parte de la tarifa del servicio de transporte. Del mismo modo, tratándose del concepto denominado “envío de pasaje pre-pagado” se determinó que el pago por ese 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.

de cada caso en concreto; en tanto que, si no calificaran como servicios accesorios, deberá analizarse de manera independiente si constituyen una operación gravada o no con el IGV.

2. En el caso de servicios prestados por las empresas de transporte aéreo nacional de pasajeros que califiquen como accesorios a dicho servicio de transporte, el importe correspondiente a aquellos formará parte de la base imponible del servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros, ya sea que consten en el boleto de transporte aéreo o en un comprobante de pago emitido con posterioridad.

Lima, 31 de enero de 2021.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurisdicción Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ALABANDA DE TRIBUTOS INTERIORS

cpf
CT00452-2020
CT00453-2020
CT00454-2020
IGV – Operaciones gravadas