

Tratamiento Tributario Aplicable a la Industria Aérea

Gerardo Novoa Herrera*

"El autor, en un análisis simple y dinámico, plasma la posición de la normativa referente al Derecho Tributario - Aeronáutico y la SUNAT, tocando temas como el pago del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las ventas en boletos aéreos."

Introducción

La aviación civil comercial es un sector estratégico que gravita sobre el ejercicio de la soberanía de los Estados. El transporte aéreo no es sólo una actividad comercial, sino también un servicio público al que pueden acceder todos. Por ello, la regulación del sector transporte aéreo es especial. Sin embargo, las normas tributarias aplicables a la industria aeronáutica internacional, tanto de carga y como de pasajeros, adolece de numerosos vacíos e imperfecciones. En el presente artículo examinaremos las normas tributarias que regulan a este importante sector resaltando algunos vacíos e imperfecciones que se requiere corregir para su tratamiento más técnico y equilibrado.

Sirvan también estas líneas para expresar mi aprecio y saludo a la Asociación Civil Derecho & Sociedad, institución sin fines de lucro fundada en 1989 e integrada por entusiastas alumnos de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Son ya veinte años de prolífica trayectoria en la investigación jurídica y difusión del Derecho, en especial del Derecho Tributario.

Impuesto a la Renta y el Transporte Aéreo

El tratamiento del Impuesto a la Renta para los servicios de transporte que prestan las empresas internacionales que no están domiciliadas en el Perú o que poseen sus sucursales establecidas en nuestro país, está regulado por los arts. 12 y 48 de la Ley que regula este Impuesto¹ (en adelante la Ley), que consignan las reglas siguientes:

"Art. 12.- Se presume de pleno derecho que las rentas

netas obtenidas por contribuyentes no domiciliados en el país 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 48.

Se consideran incluidos en las normas precedentes... el transporte y servicios de comunicaciones entre la República y el extranjero..."

"Art. 48.- 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 las actividades a que se hace referencia a continuación, obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas:

...
d) Transporte entre la República y el extranjero: uno por ciento (1%) de los ingresos brutos por el transporte aéreo y dos por ciento (2%) de los ingresos brutos por el 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"

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP, MBA por la Universidad ESAN, especialista en tributación, aduanas e inversión extranjera.
1 TUO aprobado por el D.S. N° 179-2004-EF.

Asimismo, el artículo 27, incisos (e) y (f) del Reglamento de la Ley precisan lo siguiente:

"e) Las presunciones establecidas en el artículo 48 de la Ley serán de aplicación a las sucursales de las 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 ser extendido a otras rentas que generen las sucursales, agencias o establecimientos permanentes.

f) Los contribuyentes deberán determinar su Impuesto a la Renta aplicando la tasa del 30% sobre la totalidad de las rentas netas, incluida la renta presunta determinada de acuerdo al artículo 48 de la Ley."

Como se puede apreciar, la Ley presume de pleno derecho (esto es, sin admitir prueba en contrario), que las rentas netas de fuente peruana obtenidas por empresas internacionales de transporte aéreo o sus sucursales o establecimientos permanentes que operan en el Perú, cuyas actividades se realizan parte en el territorio peruano y parte en el exterior, son determinados por un coeficiente de sus ingresos brutos, equivalente al 1% (uno por ciento). Sobre el ingreso neto resultante de aplicar este porcentaje se calcula el impuesto a la renta de cuya tasa es de 30%, lo que significa a que la tasa efectiva del tributo es de 0.3% de los ingresos brutos totales de la aerolínea.

Como hemos visto, el Reglamento de la Ley en su artículo 27, incisos (e) y (f) precisa que las presunciones establecidas en el artículo 48 de la Ley serán de aplicación a las sucursales de las empresas extranjeras sólo respecto de las rentas de carácter internacional que se realicen parte en el país y parte en el extranjero. Se señala expresamente que dicho régimen no podrá ser extendido a otras rentas que generen las sucursales. Se añade que dichos contribuyentes deberán determinar su Impuesto a la Renta aplicando la tasa del 30% sobre la totalidad de las rentas netas, incluida la renta presunta determinada de acuerdo al artículo 48 de la Ley.

En consecuencia, es claro que sólo los ingresos que obtienen las líneas aéreas internacionales por la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros o de carga, están sujetos al método de renta neta presunta basada en el 1% de sus ingresos brutos. En cambio, la renta neta real (ingresos menos gastos deducibles) que obtengan de otros servicios o ventas realizadas por la aerolínea estará sujeta a la tasa del 30%, al igual que cualquier contribuyente de tercera categoría.

Un tema controversial en este punto es el referido a los servicios conexos al giro principal de transporte, como son por ejemplo los de manipuleo de carga (handling), los cuales a pesar de complementarios son esenciales e inseparables del servicio de transporte de carga internacional. Abarcan ellos las actividades

de desconsolidación de carga y su ordenamiento y clasificación por tipo de carga en "pallets" (en zona primaria).

Este carácter esencialmente complementario e inseparable de estas actividades con el transporte de carga está explícitamente reconocido por la Ley del Impuesto General a las Ventas. En efecto, como comprobaremos más adelante, estos servicios complementarios al transporte de carga se consignan en el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV, y gozan de la exoneración del impuesto, "siempre que se realicen en la Zona Primaria de Aduanas". El numeral lista taxativamente los servicios complementarios a los que alcanza la exoneración; entre ellos están los de manipuleo de la carga aérea.

No existe duda, así pues, que como servicio conexo y complementario pero necesario para el transporte de carga internacional, el manipuleo de la carga forma parte del servicio principal, de modo que los ingresos obtenidos por el "handling" de los bultos transportados deben formar parte de los ingresos brutos de las aerolíneas para el cálculo de la renta neta peruana presunta sujeta al coeficiente del 1%.

Pese a estos sólidos argumentos legales y económicos, la Administración Tributaria ha emitido opinión contraria. Mediante Carta N° 183-2006-SUNAT/200000 del 20 de junio del 2006, absolviendo una consulta de la International Air Transport Association (IATA), la SUNAT opinó que para establecer la renta neta por ingresos provenientes de servicios de manipuleo de carga (incluyendo el "handling" documentario), no es aplicable la presunción que consagra el artículo 48° (d) de la Ley, porque estos servicios no se incluyen expresamente en el mencionado inciso, a pesar de tratarse de servicios complementarios y necesarios para la prestación de servicio de transporte aéreo de carga internacional. Por ello, consideramos que esta opinión fiscal es equivocada y amerita rectificarse.

De otro lado, el citado artículo 48, inciso d) de la Ley señala que cuando exista reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas aéreas peruanas, las compañías de aviación comercial extranjeras y sus sucursales o establecimientos permanentes gozarán de la exoneración del impuesto a la renta. El artículo 27 del Reglamento, inciso b) numeral 2 precisa que a fin de gozar de la exoneración, las empresas deberán presentar a la SUNAT una constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tienen su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministro de relaciones exteriores del Perú, o cualquier otra documentación que acredite de manera fehaciente que su legislación otorga la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas peruanas que operen en dichos países.

Se añade que la SUNAT evaluará la información presentada, quedando facultada a requerir cualquier

información adicional que considere pertinente y que tal exoneración estará vigente mientras se mantenga el beneficio concedido a las líneas peruanas.

Se precisa que de producirse la derogatoria del tratamiento exoneratorio recíproco, las líneas peruanas afectadas por la derogatoria, así como las empresas no domiciliadas que gocen de dicha exoneración por reciprocidad, deberán comunicar tal hecho a la SUNAT, dentro del mes siguiente de publicada la norma que deroga la exoneración.

La SUNAT en el Informe N° 175-2001-SUNAT/K0000 del 12 de setiembre del 2001 ha indicado que en caso que las empresas aéreas extranjeras, en virtud de un tratado internacional suscrito por el Estado Peruano, gocen de la exoneración del impuesto a la renta en el Perú, no procederá exigir la presentación de la constancia a que se refiere el artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por último, cabe destacar que el reglamento de la Ley en su artículo 27, inciso b) numeral 1 precisa que el ingreso bruto sobre el cual se calcula el 1% de la renta de fuente peruana no incluye los ingresos que recaben las empresas por concepto de los impuestos que deban pagar los usuarios del servicio, las sumas materia de reembolsos a los pasajeros que no viajan, ni las entregas que éstos hagan a la empresa para ser pagadas a terceros por concepto de hospedaje.

Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Servicio de Transporte Aéreo

Son varios los temas controversiales que surgen de la actual normatividad del IGV aplicable al transporte aéreo internacional de pasajeros y carga. Examinamos a continuación algunos de ellos:

IGV al servicio de transporte internacional de pasajeros

Por disposición del art. 1 (b) de la Ley del IGV², este impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país, entendiéndose por servicios toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que sea renta de tercera categoría. Se considera prestado el servicio en el país cuando quien lo presta se encuentra domiciliado en el Perú, según las normas relevantes de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el art. 3 (c), numeral 2, segundo párrafo de la Ley, texto modificado por el D.Leg. N° 950, dispone:

“En el caso del servicio de transporte internacional a pasajeros, el Impuesto General a las Ventas se aplicará a 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”.

La frase “siempre que el servicio se inicie o termine en el país” busca evidentemente precisar que no es suficiente que el boleto se emita en el Perú para que se grave con IGV, sino que además el vuelo cubierto por el pasaje debe iniciarse o terminar en territorio peruano. Asimismo, la frase “para ser utilizados desde el país” apunta a aclarar que si el boleto es emitido en el extranjero sólo tributará el IGV peruano si el vuelo se inicia en el Perú. Por ejemplo, un ticket para la ruta Madrid - Lima emitido en New York no tributa IGV. Si está afecto en cambio, un boleto Lima - Madrid emitido en New York. Lo que interesa para los boletos emitidos en el extranjero no es el destino sino el origen (origen Perú, sujeto a IGV). Un ticket Madrid - Lima emitido en el Perú sí está afecto a IGV porque el vuelo termina en el Perú. Obviamente, cuando el boleto es emitido en el país bastará que el vuelo se inicie/origine o termine/destine en nuestro territorio.

Por lo tanto, los boletos emitidos por la Casa Matriz de una aerolínea internacional o una sucursal o filial línea aérea que opera en el Perú, o cualquier otra aerolínea, estarán gravados con IGV si el servicio se inicia en territorio peruano, aun si el boleto fuese emitido en el exterior.

Veamos qué ocurre con los boletos electrónicamente vendidos a través del Internet. Ellos se consideran como “emitidos en el país” por las sucursales en el Perú de aerolíneas internacionales. De allí que estarán gravados siempre que el servicio se inicie o termine en el Perú. Las demás ventas de boletos por Internet estarán gravadas con IGV si el servicio se inicia en el Perú, es decir, si el vuelo se origina en nuestro país.

“(…) los boletos emitidos por la Casa Matriz de una aerolínea internacional o una sucursal o filial línea aérea que opera en el Perú, o cualquier otra aerolínea, estarán gravados con IGV si el servicio se inicia en territorio peruano, aun si el boleto fuese emitido en el exterior.”

Existe discusión acerca de si la Sucursal local de una aerolínea internacional tiene o no obligación de pagar el IGV sobre la venta de pasajes emitidos por otra sucursal de la Casa Matriz en el exterior o por ella misma, dado que el obligado al pago (sujeto pasivo de la obligación tributaria) sería entonces la Casa Matriz o afiliada del exterior. Dos posiciones al respecto:

Sostienen algunos especialistas que la Sucursal

2 TUO aprobado por D.S. N° 055-99-EF.

peruana de la aerolínea no está obligada a pagar el IGV en esa transacción, alegando que el legislador no ha reparado en que, cuando el boleto es emitido en el extranjero, el emisor es persona jurídica no domiciliada en el Perú (sea ella la matriz o una oficina o estación de aerolínea en el país de emisión). No cabe extender la obligación y exigibilidad de una norma peruana con base al principio de territorialidad de las leyes. Para esta posición, las aerolíneas internacionales presentes en el Perú, (como sucursales, agencias o filiales) son para efectos tributarios entidades diferentes a sus casas matrices o afiliadas establecidas en el extranjero.

De igual forma, quienes se adhieren a esta posición, afirman que no puede imputarse a la sucursal peruana de una aerolínea internacional responsabilidad tributaria con su matriz o filial del exterior, dado que no es agente de retención ni de percepción del tributo.

La tesis contraria es que las líneas aéreas organizadas como sucursales peruanas deben responder por las obligaciones tributarias de su Casa Matriz porque las disposiciones tributarias que norman la autonomía relativa y separación de las sucursales respecto de sus casas matrices del extranjero son consideradas para estos efectos como personas jurídicas, con el compromiso único de asegurar la correcta determinación de la renta asignable a las sucursales. Aducen que no por ello se deja de lado el principio societario de que la sucursal carece de personería jurídica propia y forma parte integrante y subordinada de la Casa Matriz por lo cual ha de responder por todas las obligaciones de aquélla, incluyendo las que establecen las leyes tributarias del Perú.

Nosotros pensamos que la posición que posee mayor sustento jurídico es la primera, aunque reconocemos lo controversial del tema.

IGV sobre Boletos Aéreos Gratuitos

Existen distintos tipos de boletos aéreos que expiden las aerolíneas internacionales sin cobrar por ellos contraprestación dineraria o se facture por monto inferior al valor de la tarifa usual. Examinaremos cuál es el tratamiento tributario aplicable en estos casos.

Boletos Expedidos Gratuitamente (cobus, fun trip, free, pv)

Se trata de tickets que se emiten sin cobro de tarifa para viajes de funcionarios de aerolíneas en misión de servicio, o goce de vacaciones o personales de empleados y familiares de la industria aérea, o por razón de donaciones, o a petición del gobierno para funcionarios o representantes.

Como se conoce, la prestación de servicios está en general gravada con IGV. No obstante, la base imponible está conformada por la retribución del servicio, entendiéndose como tal toda suma que el usuario queda obligado a pagar al prestador del

mismo. A diferencia de la entrega de bienes a título gratuito, lo que se califica como "retiro de bienes" y que resulta gravado con IGV, no existe legalmente la noción de "retiro de servicios", de modo que la prestación de servicios gratuitos no está gravada con IGV. En nuestra opinión, lo que grava la ley con IGV es la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros, por más que la norma legal aluda a la "venta" de pasajes aéreos.

Por lo tanto, consideramos que la prestación del servicio de transporte aéreo de pasajeros a título gratuito no genera la obligación del pago del IGV.

Esta tesis no es compartida por la SUNAT. Respondiendo una consulta de la Asociación Peruana de Empresas Aéreas – APEA sobre la aplicación del IGV a los pasajes gratuitos de cortesía, en el Informe N° 106-93-SUNAT la Administración Tributaria sostuvo el equivocado criterio de que si la aerolínea ofrece pasajes de cortesía, deberá asumir el pago del impuesto porque tienen calidad de contribuyentes al prestar servicios afectos. Argumentó la SUNAT que inexistiendo norma que exonere o desgrave los servicios de aerotransporte de cortesía. Discrepamos con esta opinión de SUNAT, puesto que no se discute si el transporte aéreo gratuito de pasajeros esté exonerado o inafecto, sino que por no existir base imponible, no nace la obligación del pago de IGV.

Boletos Expedidos con Descuentos (ad, id, etc.)

Tratándose de boletos expedidos para agentes de viaje, o de carga, o expedidos a funcionarios de otra aerolínea, para viajes de vacaciones, tienen ellos diferentes porcentajes de descuento sobre la tarifa usual.

En estos casos, las normas del impuesto señalan que son aceptables los descuentos que consten en comprobante de pago y sean normales en el comercio. En la medida en que se cumpla con ambos requisitos, es decir, que el descuento conste expresamente en el boleto y sea normal en la industria del transporte aéreo, el IGV se aplicará sobre la tarifa rebajada.

Canje de Servicios Publicitarios y Promocionales

Las líneas aéreas, en contraprestación por ciertos servicios prestados para fines de publicidad o promoción emiten boletos por canje. Surge aquí la pregunta de si basta o no una carta donde conste el convenio o si es menester celebrar un contrato de permuta o similar y que el beneficiario/usuario deba emitir una factura. Interesa además evaluar el caso de que el boleto puede expedirse sin tarifa y cuál sería entonces el IGV a pagar, o si la tarifa deba reflejar el valor del canje acordado y, en tal evento, sí debe pagar el IGV.

Al respecto consideramos que si bien no es necesario que los acuerdos de canje de servicios consten en

contrato escrito, sí existe obligación del prestador del servicio publicitan o promocional de emitir una factura con IGV y, al mismo tiempo, que el boleto objeto del canje que emita la aerolínea deba indicar la tarifa aplicable, e incluir también el IGV. Ello está sustentado en la regla contenida en el artículo 5(4) del Reglamento de la Ley del IGV que establece que tratándose de permuta de servicios (y el canje de pasajes contra servicios lo es), se considerará que cada parte es prestador de un servicio y cuya base imponible estará constituida por el valor de mercado del servicio permutado. Adviértase que el numeral 3 del acotado art. 5 dispone que tratándose de permuta de servicios cuyo precio no esté determinado, la base imponible se establece según las operaciones onerosas realizadas por el sujeto con terceros. Por lo tanto, las aerolíneas deben emitir boletos consignando la tarifa correspondiente como si se tratara de una venta usual y además, recabar factura por el servicio canjeado. Como ambos importes deberán coincidir, el IGV que grava el boleto ha de netearse con el crédito fiscal que genera la factura del proveedor del servicio permutado.

Operaciones Interlineales y el Crédito Fiscal del IGV

El Contrato de Transporte o la interlínea es un multilateral que busca para facilitar un itinerario recorrido por varias compañías, reduciendo así el costo al pasajero. Las Aerolíneas han creado un sistema de interlínea con tasa a distancias (millaje) por varias aerolíneas que consignan y autoricen a que en la venta de pasajes aéreos de una Aerolínea, se incluya transporte por otras aerolíneas por lo cual internacionalmente se califican como contratos "múltiples" o de líneas combinadas. En estos acuerdos no existe una "subcontratación" entre aerolíneas y por ende no se emiten facturas por el servicio ni se emiten el boleto por la aerolínea que transporta un segmento.

La SUNAT no estuvo de acuerdo con esta interpretación patrocinada por la industria aérea. Sostuvo el fisco que si se trata de servicios prestados entre compañías, y por ende, ellos debían necesariamente facturarse. Posteriormente varió su criterio admitiendo que si no es servicio que debe facturarse, pero arguyó la aerolínea que presta el servicio sin emitir el boleto, por no haber pagado el IGV no tiene derecho a usar el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios vinculados, por lo tanto, debe aplicarse a prorrata el crédito fiscal. Con base a esta discutible interpretación SUNAT ha realizado acotaciones a líneas aéreas objetando el uso del crédito fiscal en operaciones interlineales.

En marzo del año 2007 se dictó el D. Leg. N° 980 cuya Segunda Disposición Complementaria y Final busca solucionar el problema, pero en forma defectuosa porque exige a la Aerolínea que transporta al pasajero con boleto emitido por otra aerolínea que para poder utilizar el crédito fiscal siempre y cuando "cumpla con el procedimiento que establezca el Reglamento".

Se condiciona así el uso del crédito fiscal a que se cumpla previamente un procedimiento de control administrativo.

El 31 de octubre del 2007 se publicó el Decreto Supremo N° 168-2007-EF, que entró en vigencia desde el 1° de noviembre de ese año, reglamentando la Segunda Disposición Complementaria y Final del D.Leg. 980. La norma expresa que tal exigencia será de aplicación a:

a. La adquisición de bienes, servicios y a contratos de construcción, cuyos comprobantes de pago se emitan desde su entrada en vigencia (1/11/07).

b. La importación de bienes o la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados cuyo impuesto sea pagado a partir de la indicada fecha de entrada en vigencia.

La norma silencia en cambio el tratamiento aplicable a aquellas operaciones realizadas antes del 1° de noviembre de 2007. Además, el Decreto Supremo 168-2007-EF había establecido ciertos requisitos incoherentes en la definición de "acuerdo interlineal" y en el procedimiento para deducción del crédito fiscal (como la información sobre el valor total del boleto limitándolo a aquellos casos en que la aerolínea hubiese realizado la totalidad del transporte).

Para subsanar estas diferencias, el 3 de diciembre del 2008 se dictó el D.S. N° 140-2008-EF, modificando el N° 168-2007-EF, pero sin rectificar la cuestión más importante, que sin duda era la discutible fecha de entrada en vigencia y sus efectos en el tiempo.

En nuestro criterio, las normas de control no pueden ser exigibles para uso del crédito fiscal por operaciones interlineales que se realizaron con anterioridad a la norma, por lo que era indispensable sustituir la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N° 168-2007-EF por un texto como el siguiente:

"Los requisitos incorporados en el numeral 18.2 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 029-94-EF no serán exigibles para operaciones interlineales realizadas antes de la vigencia del Decreto Supremo N° 168-2007-EF".

De no introducirse esa modificación es probable que la SUNAT y eventualmente el Tribunal Fiscal interpreten que las operaciones interlineales efectuadas antes de la fecha indicada no son reguladas por la Segunda Disposición Transitoria del D. Leg. 980, y por ende no se tenga dudas al crédito fiscal, lo que resultaría un despropósito.

IGV en Boletos por Vuelos hacia o desde Iquitos

En 30 de noviembre del año pasado se promulgó la Ley

Nº 29285 autorizando que la emisión de Documentos Cancelatorios por el Tesoro Público para pago del IGV que gravan el transporte aéreo de pasajeros desde y/o hacia Iquitos. El objetivo de la norma es promover la conectividad por vía aérea de la lejana ciudad amazónica de Iquitos, procurando su interconexión con el resto del país.

Esta ley, que entró en vigencia desde el ejercicio 2009, autoriza al Tesoro Público a emitir Documentos Cancelatorios para cancelar el IGV que afecta los vuelos que tocan Iquitos, siempre que el servicio de aerotransporte sea contratado en el Perú.

El artículo 10 de la Ley examinada señala que mediante Decreto Supremo suscrito por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerían las normas para adecuada aplicación de la ley, los que dictó el Poder Ejecutivo el 5 de febrero mediante Decreto Supremo Nº 025-2009-EF.

Este reglamento acusa a su vez de una serie de omisiones y deficiencias que hace virtualmente imposible cumplir el propósito de la ley y hace inoperante el beneficio otorgado a la Región de Loreto. El reglamento, así por ejemplo, exige que el boleto consigne en forma expresa el texto siguiente "Boleto de transporte aéreo sujeto del beneficio Ley Nº 29285". Como se advertirá esta exigencia es imposible de ser cumplida, por las razones siguientes:

La Resolución SUNAT Nº 166-2004/SUNAT³ regula la emisión de boletos aéreos permitiendo su emisión electrónica (virtual) o BME o "E-ticket"). En la actualidad prácticamente el 100% de los boletos aéreos se emiten por este método y no existe posibilidad de emitirlos en papel físico. Resulta por lo tanto imposible que en él se consigne el texto mediante sello u otra forma no impresa ni preimpresa. El reglamentador olvidó que el boleto es un documento de caracteres automatizados de uso universal, lo que impide alterar la frase ordenada. El e-ticket por lo demás carece de espacio para adicionarle notas locales como requiere el reglamento.

Consignar un sello en la constancia impresa (conocida como "Passenger Receipt PR") tampoco ofrece solución, porque la Resolución Nº 166 (artículo 1) define la constancia impresa del boleto electrónico como el "documento" impreso que consigna toda la información que contiene el E-ticket, mientras que el artículo 3 agrega que la constancia impresa debe entregarse cuando tenga que sustentarse el gasto o costo o usarse el crédito fiscal o, en fin, cuando el pasajero así lo exija.

Como se colige, en un boleto electrónico la constancia impresa o PR es la impresión de los datos del boleto, pero no es el boleto mismo, que es virtual. Es más, según la citada resolución, el e-ticket sólo se imprime

para satisfacer la exigencia fiscal de sustentar el gasto o costo y usar el crédito fiscal derivado o cuando lo solicita el pasajero, de tal manera que no es obligatorio su impresión. Todo ello confirma que no puede ser considerado como el boleto aéreo.

De lo anterior fluye que la constancia impresa no constituye en realidad el boleto (que es virtual), lo que hace imposible satisfacer la exigencia legal de consignar la frase en el boleto electrónico pues imprimir el sello en la constancia no cumple exactamente con el mandato de la norma.

Por lo tanto, si el Gobierno tiene la intención de otorgar realmente el beneficio a la Región Loreto tendría que eliminar la inconducente exigencia de consignar la citada frase en el boleto aéreo.

Servicio de Transporte Aéreo Internacional de Carga – Exportación de Servicios

El artículo 5 de la Ley del IGV declara exonerados del impuesto los servicios consignados en el Apéndice II de la Ley.

Entre los servicios exonerados que lista el Apéndice II están los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país (transporte de carga internacional), así como servicios complementarios que son necesarios para realizar el transporte, siempre que se realicen a través de las empresas de transporte y en zona primaria de aduanas.

Los servicios complementarios al transporte aéreo de carga que abarca este enunciado legal son los siguientes:

- a. Remolque de aeronaves y carga.
- b. Amarre o desamarre de boyas.
- c. Alquiler de amarraderos.
- d. Uso de área de operaciones.
- e. Movilización de carga entre bodegas de la nave.
- f. Trasbordo de carga.
- g. Descarga o embarque de carga o contenedores.
- h. Manipuleo de carga.
- i. Estiba y desestiba.
- j. Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento.
- k. Practicaje.
- l. Servicios de Rampa y apoyo a aeronaves en tierra.
- m. Navegación aérea en ruta.
- n. Aterrizaje y despegue.
- ñ. Estacionamiento de aeronaves.

Como se advierte, el servicio de transporte aéreo internacional de carga es uno exonerado del IGV y no da lugar a su uso del crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios gravados con efectuar las aerolíneas cargueras o a la aplicación de la prorratea

³ La cual desarrollaremos más adelante.

para los mixtos (pasajeros y cargas). Esto irroga a la industria aérea pérdidas millonarias en dólares por ser en rigor un sobrecosto tributario.

Para eliminar o mitigar este sobrecosto debería otorgarse a aquéllos el tratamiento de exportación de servicios, lo que reportaría al país apreciables beneficios. Basamos nuestra opinión en lo siguiente:

- El transporte aéreo de carga internacional es trascendental porque moviliza 4 veces más que el aerotransporte interno de carga.
- Las exportaciones vía aérea crecerán a un ritmo promedio anual de 6,0% en el quinquenio 2010-2015. Podrían crecer hasta en 8.76% si el transporte aéreo de carga internacional fuese una exportación de servicios.
- La carga aérea actual consiste en oro y espárragos, pero crece rápidamente la diversidad de productos y destinos, gracias a la acelerante apertura comercial del Perú y la promoción de sus exportaciones.
- El Perú tiene una posición poco competitiva en la actividad del transporte aéreo de carga, la composición con otros países de la región latinoamericana porque existen pocos incentivos, sobrecostos aeroportuarios y otros problemas, a consecuencia de lo cual pocas líneas aéreas especializadas en carga aérea.
- Las aerolíneas enfrentan cargas impositivas diferenciales, dependiendo de su operación y estructura de costos. En el Perú, las aerolíneas no pueden utilizar el crédito fiscal derivado de sus adquisiciones similares al transporte de carga (lo cual incrementa sus costos), resultando más afectadas las aerolíneas exclusivamente "cargueras".
- Las aerolíneas de pasajeros y carga no pueden utilizar su crédito fiscal por adquisiciones de bienes y servicios vinculados con el transporte internacional de carga, lo que las obliga a asumir parte de ese costo, mientras el exportador se perjudica porque deberá pagar un flete más alto. Esta situación es inequitativa y comporta un desincentivo a la industria aeronáutica que resta competitividad a las exportaciones peruanas.
- Sin ir muy lejos, en países como Argentina, Chile, Bolivia, Guatemala, El Salvador y México, las aerolíneas pueden usar el crédito fiscal del IVA, lo que les confiere mayor competitividad y las convierte en plazas más atractivas para la industria aeronáutica y para la exportación aérea de sus productos.
- La demanda de aerotransporte de carga es elástica para las aerolíneas mixtas e inelástica para las exclusivamente cargueras. Lo primero implica que a menor flete (por menores costos) el aumento fletes

aéreos será proporcionalmente mayor (generando mayor recaudación fiscal por Impuesto a la Renta). Lo segundo confirma que quien se afecta recibiendo un mayor impacto tributario es el exportador que envía grandes volúmenes por aerolíneas cargueras.

En conclusión, el tratamiento sugerido de calificar al transporte aéreo de carga internacional como exportación de servicios generará mayor competencia de las aerolíneas, mejor posición competitiva de los exportadores no tradicionales y aumento de volumen de las exportaciones, todo lo cual reportará mayor contribución del Impuesto a la Renta para el Estado.

"(...) el tratamiento sugerido de calificar al transporte aéreo de carga internacional como exportación de servicios generará mayor competencia de las aerolíneas, mejor posición competitiva de los exportadores no tradicionales y aumento de volumen de las exportaciones, todo lo cual reportará mayor contribución del Impuesto a la Renta para el Estado."

Normas sobre Emisión de Boletos Aéreos

El 4 de julio del año 2004 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 166-2004/SUNAT emitida por la administración tributaria, que aprueba normas para la emisión de boletos aéreos. Las principales disposiciones de esta resolución son:

Naturaleza del Boleto Aéreo

Se define al "Boleto de Transporte Aéreo" (en adelante, el "Boleto", como el comprobante de pago que sustenta la prestación del servicio de transporte aéreo regular de pasajeros, emitido por medios manuales, mecánicos o electrónicos.

En este último caso el documento se denomina "Boleto emitido por medio electrónico (BME)" conocido también como "E-Ticket" que no es necesariamente impreso sino empleando un Sistema de Emisión Globalizado⁴. La norma denomina "Constancia Impresa" al documento físico que consigna toda la información que contiene el BME.

Requisitos

Los Boletos, independientemente de su forma de emisión, sólo califican como Comprobantes de

4 Sistema Informático utilizado para la emisión de Boletos de Transporte Aéreo por medios electrónicos, aceptables para SUNAT, que es proporcionado por empresa especializada.

Pago cuando contengan como mínimo el RUC de la aerolínea comercial, número del boleto, fecha de emisión, nombre apellido paterno del pasajero, RUC (en caso de requerir sustentar un gasto, costo ó crédito fiscal) o el documento de identidad del pasajero, itinerario de viaje, signo de la moneda en que se emite, valor de retribución del servicio (sin tributos), monto discriminado de los tributos que gravan la operación, forma de pago y el RUC o Código del Agente de Ventas.

Cuando el servicio de aerotransporte de pasajeros es prestado a título gratuito, ello deberá consignarse en el Boleto.

Sustento de Gasto, Costo o Crédito Fiscal

Los contribuyentes que requieran sustentar costo o gasto o crédito fiscal, deberán conservar la contratapa o la Constancia Impresa del Boleto durante el período prescriptorio del tributo. En ningún caso podrá efectuarse canjes de Boletos por facturas. Esto último en nuestra opinión no afecta a los boletos con tarifa IT o BT (boletos en los que no se consigna la tarifa), ya que en estos casos no existe un canje de boletos sino que como estos últimos no tienen el carácter de comprobantes de pago, se emite la factura como único comprobante de pago.

En los casos de BME, la compañía de aviación comercial deberá otorgar la Constancia Impresa, directamente o a través del agente de ventas⁵ cuando el pasajero lo exija o cuando éste necesite usar el gasto o crédito fiscal del IGV.

Emisión de BME (E-Ticket)

Se dispone que las Compañías de Aviación Comercial deben ser autorizadas por SUNAT para emitir los BME. Para tal efecto, presentarán a SUNAT una solicitud en el Formulario 835 – “Solicitud de Autorización para la emisión de BME”, que debe atenderse por SUNAT en plazo de treinta días.

Las Compañías de Aviación Comercial deberán comunicar a los Agentes de Ventas la fecha desde la cual se puede otorgar a nombre de ellas los BME. Esta fecha no podrá ser anterior a la notificación de la Resolución de SUNAT que autoriza la emisión de los BME.

Obligación de Declarar

Las Compañías de Aviación Comercial presentarán mensualmente a SUNAT una declaración informando sobre los Boletos emitidos durante el mes, independientemente del medio de emisión empleado. El plazo de presentación es hasta el último día hábil del mes siguiente al que corresponda la emisión, utilizando el sistema electrónico PDT N° 3540

“Boletos de Transporte Aéreo”.

RUC de los Agentes de Líneas Aéreas – Configuración de Establecimiento Permanente

Las normas tributarias vigentes regulan a los “establecimientos permanentes” de sociedades constituidas en el exterior que operan en el Perú.

Un caso en que se perfila el establecimiento permanente es la existencia de un representante habitual de compañía constituida en el extranjero y que posee facultades para celebrar contratos y negociar en nombre de su mandante del exterior, tal como lo regulan los numerales 2 y 3 del literal a) del Artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁶.

También se configura un establecimiento permanente de aerolínea extranjera en el Perú, cuando se dan las condiciones que señala el art. 3 (d) del Reglamento acotado, según el cual existe establecimiento permanente en el caso de una agencia, cuando medie un contrato de agencia que implica la existencia de un sucursal calificada con arreglo a este artículo.

El contrato de agencia es uno de duración continuada cuyo objeto es la promoción o celebración de contratos por el agente, quien percibe en contraprestación una retribución de su representada, para lo cual asume obligaciones tales como: a) cooperar en la ejecución de contratos con terceros; b) seguir las instrucciones de la representada del exterior; c) informar a ella sobre el resultado de los negocios en curso; d) defender los intereses de la representada, entre otros.

De igual modo, la representada del exterior asume obligaciones como pagar la retribución convenida, compensar los gastos en que incurra el agente, facilitarle los elementos necesarios para su gestión, entre otros.

Ejemplos típicos de esta modalidad de establecimiento permanente son las agencias de aerolíneas internacionales que no operan directamente en el Perú y quienes otorgan representación a un agente de viajes facultándolo para expedir boletos de la aerolínea, promover y ofrecer tours con vuelos de la línea aérea mandante, etc.

Obsérvese que, según dispone el Artículo 7° e) de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecimiento permanente se le considera domiciliado en el país para efectos de la renta de fuente peruana que obtiene.

En otros términos, las compañías del extranjero que designan un agente con las características señaladas dan lugar a la creación de un establecimiento

⁵ Agencias de Viajes, generalmente.

⁶ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

permanente en el Perú y adquieren por ello la condición de contribuyente domiciliado por sus rentas de fuente peruana.

Ello trae consigo legalmente la obligación de llevar contabilidad y quedar sujeto a las normas tributarias del Perú, quedando obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la SUNAT, e incursos en todas las obligaciones sustanciales y formales que la ley atribuye a los contribuyentes domiciliados, en especial, el realizar pagos mensuales a cuenta del Impuesto a la Renta, presentar Declaraciones Juradas mensuales y la Declaración Jurada Anual de Rentas a la SUNAT.

Concordantemente, si una aerolínea extranjera posee con un establecimiento permanente en el Perú tendrá que cumplir con todas estas obligaciones, comenzando con la de registrarse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y obtener su número de registro.

Debe advertirse que la aerolínea extranjera está impedida de utilizar el número de RUC de su agente para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que le obstaculizaría emitir comprobantes de pago, en este caso boletos y guías aéreas, salvo que se trate de un agente exclusivo o casi exclusivo. En efecto, cuando una aerolínea no establece sucursal en el Perú para centralizar sus operaciones sino que utiliza un agente general de ventas (General Sales Agent GSA), tributariamente la compañía aérea no domiciliada habría constituido un establecimiento permanente en el Perú siempre que más del 80% de las operaciones del agente estén relacionadas con la aerolínea representada. Si el agente general de la línea aérea extranjera es uno casi exclusivo que la representa en el Perú, para efectos tributarios será el GSA quien hace las veces de la aerolínea, siéndole permitido emitir boletos aéreos con indicación del RUC del agente.

Tenemos conocimiento; no obstante, que la SUNAT no viene aceptando otorgar a los GSA autorización para emisión de boletos aéreos electrónicos, según lo explicado en el acápite anterior, por considerar que las líneas aéreas internacionales deberán necesariamente constituir Sucursal en el Perú. Esta exigencia del órgano administrador de tributos generará sin duda sobrecostos innecesarios y complejidad operativa. En nuestro criterio, SUNAT debería cambiar de criterio al respecto.

Impuestos para Promoción del Turismo

Por Ley N° 27889⁷ el Congreso del Perú creó el Impuesto Extraordinario para Promoción y Desarrollo Turístico Nacional (el Impuesto), gravando la entrada al territorio peruano de viajeros que utilizan transporte aéreo internacional (art. 6). El establecer como hecho

generador del Impuesto “la entrada al país” de los viajeros parecería obedecer al criterio jurídico de que gravar “la salida del país” comportaría un tributo inconstitucional porque restringiría el derecho al libre tránsito de las personas, consagrado por el art. 2 (11) de la Constitución vigente.

Desde una perspectiva tributaria, al legislarse que el Impuesto grava la “entrada” de viajeros, se atenta contra la eficiencia del tributo, porque resultará muy difícil fiscalizarlo, controlarlo y recaudarlo. De allí que la modalidad de cobro señalada por la norma implica la activa participación de las aerolíneas en el proceso de recaudación del tributo, con inequitativo traslado de la carga administrativa para su recaudación y entrega al fisco.

Este tributo que grava con la tasa de US\$ 15.00 por cada “entrada” al territorio peruano debe ser consignado en el ticket aéreo y cobrarse al viajero al momento de su emisión.

El D.S. N° 007-2003⁸ contuvo el Reglamento de la Ley N° 27889, cuyas principales disposiciones se comentan a continuación.

Concepto del Billeto o Boleto de Pasaje Aéreo

Se han hecho precisiones en el Reglamento para dilucidar qué se entiende por “Billeto o boleto de pasaje aéreo”, definido como el documento que contiene el contrato oneroso o gratuito de transporte entre el transportista y el viajero, que es el sujeto pasivo, que faculta a éste último a abordar una aeronave internacional para arribar al territorio peruano. Se considera también billete o boleto de pasaje aéreo aquél expedido por medios electrónicos que reemplacen a la impresión física clásica.

De igual forma, se ha señalado que en el billete o boleto de pasaje aéreo debe específicamente constar el monto del impuesto, en la medida que la forma de emisión lo permita.

Sujetos Pasivos del Impuesto

Se define que son sujetos pasivos del Impuesto las personas naturales nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el Perú, que ingresen voluntariamente al territorio nacional empleando medios de transporte aéreo internacional regular o no regular.

El reglamento señala a las siguientes personas como inafectas al Impuesto:

- a. Tripulantes de aeronaves;
- b. Personal de las líneas aéreas de tráfico internacional que por la naturaleza de su labor deban ingresar a

⁷ Promulgada el 15 de diciembre de 2002.

⁸ Publicado el 13 de febrero del 2003.

- territorio nacional en comisión de servicio;
- c. Pasajeros en tránsito en el país;
- d. Arribo forzoso al territorio nacional, incluidos los casos de emergencia médica producidos a bordo;
- e. Agentes diplomáticos de Misiones Diplomáticas, Consulares de Organismos y Organizaciones Internacionales;
- f. Extraditados al Perú;
- g. Deportados al Perú.

Corresponde señalar que no se ha tomado en cuenta que las sucursales, agencias o establecimientos de las compañías aéreas en el país no poseen información que les permita identificar los supuestos en que no procede el cobro del Impuesto, pues el control de los pasajeros se efectúa antes de su embarque en el país de origen del vuelo.

Es evidente que en el país de destino, la agencia, sucursal o establecimiento de la aerolínea sólo recibe una lista de pasajeros, lo que le impide controlar el cobro efectivo del impuesto y aquellos pasajeros con derecho a invocar la referida inafectación.

Por último, no se comprende por qué no se excluye expresamente a los miembros del clero Católico⁹ y a los infantes.

Agentes de Percepción

El reglamento ha señalado como agentes de percepción a las aerolíneas de tráfico internacional en las cuales los sujetos pasivos arriban al territorio nacional.

Al respecto, debemos señalar que la norma omite tomar en cuenta que cuando el boleto es emitido en el extranjero, el emisor es una persona jurídica no domiciliada en el Perú, quien no podría quedar obligada a cumplir una norma interna peruana aplicando el principio de territorialidad de las normas tributarias.

Por otro lado, se dispone que para la declaración y pago del Impuesto por los agentes de percepción, la conversión a moneda peruana deberá efectuarse al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca en la fecha de pago del Impuesto o del vencimiento del plazo para su pago, lo que ocurra primero. Cuando no se publique el tipo de cambio, se utilizará el último publicado.

Medios de Transporte Aéreo Internacional no Regular

Cuando se trata de empresas de transporte aéreo internacional eventual (vuelos charters, por ejemplo) la norma indica que el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el de Comercio Exterior

y Turismo, forma y condiciones para el pago del Impuesto.

La información que debe proporcionarse a la SUNAT es la siguiente:

a. Según el reglamento, cuando las aerolíneas internacionales sean requeridas por SUNAT, deberán proporcionar la documentación y registros que permitan verificar el ingreso al país de las personas naturales afectas al Impuesto, junto con información relativa a hechos generadores del tributo.

b. La Dirección General de Migraciones del Ministerio del Interior proporcionará periódicamente a SUNAT y MINCETUR, por medios informáticos, la identificación de los vuelos y lista de personas que ingresaron al territorio nacional por transporte aéreo internacional, y de aquellos viajeros que están sujetos al Impuesto, según lo establezca SUNAT.

Pagos indebidos o en Exceso

Los sujetos pasivos del impuesto pueden pedir al agente de percepción devolución del impuesto indebidamente pagado. El agente está autorizado a compensar el monto devuelto contra futuros pagos que debe efectuar, incluyendo aquél por el mes en que efectúa la devolución.

Tratándose de venta de boletos aéreos por terceros, la compensación procederá cuando el agente de percepción hubiese pagado el tributo sin haberlo percibido, lo que deberá acreditar a satisfacción de SUNAT.

Derecho de Repetición

Las aerolíneas obligadas al pago del Impuesto requerirán su pago a los viajeros obligados, en vía de repetición, cuando no hubiesen cumplido con abonarlo en su oportunidad. La aerolínea está facultada así para cobrar el Impuesto en el counter del aeropuerto a aquellos viajeros omisos que retornen al extranjero.

Conclusión

Las regulaciones tributarias que afectan a la industria del transporte aéreo internacional de pasajeros y carga adolece de vacíos y complejidades que, inequitativamente, les genera a las líneas aéreas importantes contingencias tributarias por la interpretación que de las normas tengan las autoridades tributarias. Urge que se perfeccione la normativa haciéndose clara y precisa para un mejor tratamiento fiscal a las aerolíneas internacionales, que cumplen un rol fundamental en la promoción y crecimiento del turismo receptivo y en el desarrollo de la economía del país 🇵🇪

⁹ Sin embargo, en aplicación del Convenio celebrado por el Perú con la Santa Sede, este impuesto de US\$15 no debería aplicarse al Clero.