

CARTA N.º 012-2013-SUNAT/200000

Lima, 04 FEB 2013

Señor
CARLOS FERNANDO CANALES ANCHORENA
Presidente del Consejo Directivo
Cámara Nacional de Turismo del Perú - CANATUR
Presente.-

Ref.: Carta s/n recibida el 28.12.2012

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual respecto de lo concluido en el Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000, relativo a la aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados en el país, solicita se le aclare, confirme y/o indique lo siguiente:

1. En relación con la venta de paquetes turísticos, ¿qué tratamiento tributario se le debe otorgar a los servicios que deben ser considerados en la boleta de venta? ¿Deben estar dichos servicios gravados con el IGV o acaso es una venta de intangibles no gravada con el IGV?
2. En el supuesto señalado en la consulta anterior, ¿el IGV de los costos relacionados con los servicios considerados en la boleta de venta debe ser considerado como costo o como crédito fiscal del IGV?
3. Confirmar que toda la utilidad producto de la venta de un paquete turístico debe distribuirse en la parte correspondiente tanto en la factura como en la boleta de venta.
4. Confirmar que el servicio de mediación u organización es un concepto aplicable solo para las operaciones de intermediación.
5. En la venta de un paquete turístico que incluye servicios de hospedaje y alimentación prestados por un establecimiento de hospedaje se entiende que la SUNAT, en el referido Informe, ha interpretado que el exportador es el establecimiento de hospedaje. Siendo ello así, si dicho establecimiento emite el comprobante de pago directamente a un sujeto no domiciliado, aun cuando los servicios de hospedaje y alimentación hayan sido vendidos a través de un paquete turístico, ¿corresponde que el Operador Turístico Domiciliado (OTD) emita un nuevo comprobante de pago?
6. En el supuesto de la consulta anterior, si el establecimiento de hospedaje emite la factura al OTD, este último se convierte en el exportador del servicio

y por ello es el OTD quien deberá emitir la factura al no domiciliado. En este caso, además, se plantea la duda de si es que el establecimiento de hospedaje debe emitir la factura al OTD gravándola con el IGV.

7. ¿El traslado de turistas desde el aeropuerto hacia su hotel califica como transporte turístico teniendo en cuenta que la definición sectorial de transporte turístico incluye la de traslado (3.63.1.1 del artículo 3° del Decreto Supremo N.° 017-2009-MTC, Reglamento Nacional de Administración de Transporte), el cual es definido como el transporte de usuarios desde los terminales de arribo, establecimientos de hospedaje u otros establecimientos donde se prestan servicios turísticos hasta puntos de destino de la misma ciudad o centro poblado y viceversa?
8. En cuanto a la prorrata del crédito fiscal a que se alude en la conclusión 7 del Informe N.° 123-2012-SUNAT/4B0000, se indica que si la factura que emite el OTD proveedor es un comprobante no discriminado por todos los servicios que presta, entonces el OTD no tiene forma de determinar qué servicios trasladará como exportación y cuáles no, por lo que trasladaría los servicios de dicha factura a una boleta de venta como venta de intangibles, de modo tal que el IGV del referido comprobante de pago formará parte del costo del servicio deducible del Impuesto a la Renta, y no se podrá aplicar la prorrata.

Según agrega, en su opinión, para poder aplicar la prorrata, la boleta de venta debería ser reemplazada por una factura, en la que se traslade tal cual el IGV que se pagó al OTD Proveedor (para el OTD es un crédito fiscal del IGV y se traslada en la factura de venta); solicitando que se confirme si tal posición es correcta o, en todo caso, se indique qué es lo que se debe realizar.

9. De las conclusiones del Informe N.° 123-2012-SUNAT/4B0000 se interpreta que cuando el OTD recibe un anticipo por servicios que prestará en un futuro, este debe facturarse una parte en una factura y la otra en una boleta de venta. Asimismo, interpreta que los comprobantes de pago antes indicados no deben estar gravados con el IGV, debido a que cuando se presten, una parte será exportación y otra venta de intangible (ambos supuestos no gravados con el IGV); solicitando se confirme tal opinión.
10. En el Informe N.° 123-2012-SUNAT/4B0000 no se señala si un OTD con saldo a favor del exportador acumulado al mes de octubre de 2012 (por ejemplo) puede compensar dicho saldo con otras deudas tributarias aun cuando tal OTD no esté inscrito en el registro que menciona el Decreto Supremo N.° 181-2012-EF. En ese sentido, dado que de acuerdo con el artículo 9° del Decreto Supremo N.° 181-2012-EF se puede gozar del saldo a favor del exportador siempre y cuando un OTD esté inscrito en el Registro creado por la SUNAT, pero tal registro es solo de carácter declarativo, y no constitutivo, se consulta si el referido OTD puede utilizar el mencionado saldo.

Al respecto, cabe señalar lo siguiente:

1. En cuanto a la primera consulta, tal como se ha indicado en el ítem 2.b) del rubro análisis del Informe N.° 123-2012-SUNAT/4B0000, en la venta de paquetes turísticos el OTD transfiere sus derechos de usuario sobre servicios

turísticos contratados previamente. En ese sentido, en dicho supuesto nos encontramos frente a una venta de intangibles⁽¹⁾.

Ahora, si bien el numeral 9 del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo⁽²⁾ ha calificado como exportación a determinados servicios que conforman el paquete turístico, dicho tratamiento especial respecto de tales servicios no varía la naturaleza antes señalada en cuanto a los otros servicios que componen el paquete.

En tal virtud, y dado que en el supuesto planteado en la consulta, se da la transferencia de un intangible respecto de esos otros servicios, por parte del OTD a un no domiciliado, dicha transferencia sustentada en la boleta de venta respectiva no se encuentra gravada con el IGV⁽³⁾. Ello es así, toda vez que según lo dispuesto en el último párrafo del inciso a) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo⁽⁴⁾, se encuentran comprendidas en el artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, como operaciones gravadas, la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional y, tratándose de bienes intangibles, estos se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país.

2. Por otro lado, en relación con la segunda consulta, conforme a lo establecido en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

En tal sentido, toda vez que la venta del paquete turístico, en la parte que corresponde a los servicios no detallados en el numeral 9 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, constituye una venta de intangibles no gravada con dicho impuesto, el IGV pagado por el OTD por las adquisiciones destinadas a tal operación no puede otorgarle derecho a crédito fiscal.

Ahora bien, el artículo 69° del TUO de la Ley del IGV establece que dicho impuesto no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal. En consecuencia, dado que el IGV pagado por el OTD por la aludida adquisición no puede ser aplicado como crédito fiscal, este constituye costo para el OTD.

¹ En el rubro "Análisis" del Informe N.º 359-2003-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), se ha señalado que "(...) en caso de darse una transferencia de servicio o servicios turísticos por parte del OTD estaríamos bajo la calificación de una venta de intangibles, toda vez que la misma conlleva una cesión de derechos en forma definitiva".

² Aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

³ Conforme se ha indicado en el Informe N.º 359-2003-SUNAT/2B0000.

⁴ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

3. En cuanto a la tercera consulta, tal como se ha señalado en el ítem 2 del rubro “Análisis” del Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0 000 *“tanto en la emisión de facturas como en la de boletas de venta se debe considerar el total del importe de la operación sustentada en dichos comprobantes de pago, por lo que se debe incluir la ganancia generada en la operación que se trate”*. Vale decir, el importe de las operaciones sustentadas en la factura o boleta de venta respectiva debe incluir la utilidad que les corresponda del total obtenido por la venta del paquete turístico.
4. En lo que concierne a la cuarta consulta, conforme se ha indicado en el ítem 2.b) del rubro “Análisis” del Informe antes mencionado, el servicio de mediación u organización de servicios turísticos a que se refiere el numeral 10 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV *“es aquel en el que el OTD contacta a una agencia u operador turístico no domiciliado con proveedores de servicios turísticos, a cambio de lo cual percibe una comisión”*. En el caso de dichos servicios, *“el OTD se limita a efectuar gestiones para establecer contacto entre agencias u operadores turísticos no domiciliados y proveedores de servicios turísticos”*; por lo que aquellos se configuran en el marco de operaciones de intermediación⁵.
5. En relación con la séptima consulta, en la conclusión 5 del Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000 se ha señalado que a fin que un servicio de transporte pueda calificar como “turístico” para efecto de lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, debe cumplir, concurrentemente, con los siguientes requisitos: a) estar destinado al traslado de personas hacia y desde centros de interés turístico con el fin de posibilitar el disfrute de sus atractivos; y, b) ser prestado en la vía terrestre, acuática y aérea; esto último habida cuenta que la legislación que regula estos tipos de transporte contemplan una definición de transporte turístico.

En tal sentido, toda vez que el traslado de turistas desde el aeropuerto hacia su hotel, no cumple con el primer requisito, aun cuando para la normativa sectorial pueda ser calificado como transporte turístico, para efecto de lo señalado en el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV no se le podrá atribuir ese carácter.

6. En cuanto a la octava consulta, cabe señalar que el supuesto al que hace referencia la conclusión 7 del Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000 es uno en el que un “OTD proveedor” emite una factura por la venta de un paquete turístico a otro OTD, que a su vez lo transferirá a un sujeto no domiciliado, incluyendo servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV y otros servicios no contemplados en este, sin discriminar los montos que corresponden a cada uno de tales conceptos.

En dicho supuesto, tal como se ha concluido en el aludido Informe, resulta aplicable el procedimiento de prorrata regulado en el numeral 6 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del IGV, toda vez que el OTD no puede determinar

⁵ Según el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española *“intermediar”* es *“actuar poniendo en relación a dos o más personas o entidades para que lleguen a un acuerdo”*.

las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el IGV. Sin perjuicio de ello, y en lo que corresponde al comprobante de pago que deberá emitir el OTD por la venta del paquete turístico al sujeto no domiciliado, nos remitimos a lo señalado en la conclusión 2.a) del Informe antes aludido.

7. En lo que respecta a la novena consulta, como se ha expresado en el ítem 2.a) del Informe N.º 123-2012-SUNAT/4B0000, los OTD deben emitir dos tipos de comprobantes de pago por la venta de paquetes turísticos a sujetos no domiciliados: una factura en la que se incluyan los servicios detallados en el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, y una boleta de venta relativa a los demás servicios que conforman el paquete turístico.

En caso se trate de anticipos pagados por los clientes del exterior, de acuerdo con el numeral 4 artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago⁶), tanto la factura como la boleta de venta deberá emitirse por el importe que de tales anticipos corresponda a los servicios que deben consignarse en dichos comprobantes de pago, sin incluir en ambos casos importe alguno por concepto del IGV, toda vez que sustentan operaciones no gravadas con este Impuesto, como son la exportación y la venta de intangibles, respectivamente.

Finalmente, respecto a las consultas cinco, seis y diez se remite el Informe N.º 013-2013-SUNAT/4B0000, a través del cual se brinda atención a las citadas consultas.

Es propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,

ORIGINAL FIRMADO POR
VÍCTOR MARTIN RAMOS CHAVEZ
Superintendente Nacional Adjunto
de Tributos Internos (e)

ere/.

⁶ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias. Conforme a la aludida norma, en la transferencia de bienes, y tratándose de pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, el comprobante de pago deberá ser emitido y otorgado en la fecha y por el monto percibido.