

INFORME N.º 0174-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Procede la emisión de notas de crédito o débito mediante el Sistema de Emisión Electrónica regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, respecto de los Boletos de Transporte Aéreo emitidos por medio electrónicos (BME) a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT?
2. De no ser posible la emisión de notas de crédito o débito, a través del mencionado Sistema, respecto de los BME, ¿sería procedente la emisión de dichos documentos por vía electrónica, a efectos de anular y/o modificar los BME?
3. En caso que la respuesta a la consulta anterior sea que, en base al Informe N.º 088-2013-SUNAT/4B0000, tales documentos de ajuste podrían emitirse a través del Sistema de Emisión Globalizado (SEG)⁽¹⁾, ¿una compañía de aviación comercial designada como emisor electrónico del Sistema de Emisión Electrónica antes aludido, que no pueda emitir dichos documentos a través del SEG, podría emitirlos por medios manuales o mecanizados?

BASE LEGAL:

- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT, que aprueba las normas para la emisión de Boletos de Transporte Aéreo de Pasajeros, publicada el 4.7.2004 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, que crea el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente, publicada el 29.4.2012 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 300-2014/SUNAT, que crea un Sistema de Emisión Electrónica; modifica los Sistemas de Emisión Electrónica de Facturas y Boletas de Venta para facilitar, entre otros, la emisión y el traslado de bienes realizado por los emisores electrónicos itinerantes y por quienes emiten o usan Boleta de Venta Electrónica y designa emisores electrónicos del nuevo sistema, publicada el 30.9.2014 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo señalado en el inciso f) del artículo 2º, concordado con el inciso a) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, los Boletos de Transporte Aéreo que emiten las Compañías de Aviación

¹ A que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT, la cual en el inciso k) de su artículo 1º define al SEG como el sistema informático utilizado para la emisión de Boletos de Transporte Aéreo por medios electrónicos, proporcionado por una empresa especializada y admitido por la SUNAT, conforme al procedimiento y condiciones que esta establezca.

Comercial por el servicio de transporte aéreo regular de pasajeros⁽²⁾, de conformidad con lo dispuesto en la Ley N.º 27261, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, son documentos autorizados considerados comprobantes de pago, los cuales permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario y/o ejercer el derecho al crédito fiscal, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discrimine el Impuesto.

Asimismo, cabe indicar que según lo previsto en el artículo 16º del mencionado Reglamento, las normas contenidas en sus Capítulos III y IV no serán de aplicación a los comprobantes de pago antes referidos, los cuales deberán cumplir con las disposiciones específicas que la SUNAT determine.

Así, mediante la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT se aprobaron las normas para la emisión de Boletos de Transporte Aéreo de Pasajeros, estableciéndose en su artículo 2º que estos, independientemente de su forma de emisión, serán considerados comprobantes de pago cuando contengan los requisitos mínimos detallados en dicho artículo.

Al respecto, es del caso señalar que según lo previsto en los incisos b) y c) del artículo 1º de la mencionada Resolución, los Boletos de Transporte Aéreo pueden ser emitidos de manera manual, mecanizada o por medios electrónicos; denominándose “Boleto emitido por medio electrónico” (BME) al Boleto de Transporte Aéreo no necesariamente impreso, emitido por una Compañía de Aviación Comercial debidamente autorizada por la SUNAT, otorgado por ella o por un Agente de Ventas a nombre de ella, empleando un SEG.

2. De otro lado, el artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 300-2014/SUNAT aprobó el Sistema de Emisión Electrónica (SEE) que está conformado por el Sistema desarrollado desde los sistemas del contribuyente, a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT (SEE del contribuyente), y el SEE de facturas, boletas de venta, notas de crédito y notas de débito, a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT⁽³⁾ (SEE – SOL).

En cuanto al SEE del contribuyente regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, el artículo 1º de esta señala que dicho Sistema es el medio de emisión electrónica de la factura electrónica, la boleta de venta electrónica, las notas electrónicas y las guías de remisión electrónicas; así como de los comprobantes de retención y los comprobantes de percepción regulados en el Régimen de retenciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) y en el Régimen de percepciones del IGV.

Al respecto, el numeral 2.15 del artículo 2º de la citada Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT define como notas electrónicas, a la nota de crédito electrónica y a la nota de débito electrónica.

En relación con la nota de crédito electrónica, el numeral 22.1 del artículo 22º de la mencionada Resolución señala que se emitirá únicamente respecto de la factura electrónica que cuente con una Constancia de Recepción (CDR) –

² En adelante, Boletos de Transporte Aéreo de Pasajeros.

³ Que amplía el SEE a la factura y documentos vinculados a esta, publicada el 17.6.2010 y normas modificatorias.

Factura y nota con estado aceptada o la boleta de venta electrónica⁽⁴⁾ siendo de aplicación lo establecido en los incisos 1.1, 1.4 y 1.8 del numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

A su vez, tratándose de la emisión de notas de crédito electrónicas respecto de comprobantes de pago no emitidos en el SEE del contribuyente, el numeral 24.1 del artículo 24° de la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT dispone que el emisor electrónico puede optar por emitir dicho documento respecto de:

- a) Una factura emitida en formato impreso o importado por imprenta autorizada, una factura emitida por SEE - SOL o un ticket o cinta emitido por máquina registradora a que se refiere el numeral 5.3 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago⁽⁵⁾, siempre que dichos comprobantes de pago hayan sido emitidos en los casos en que conforme a dicha resolución puede emitirse una factura electrónica.
- b) Una boleta de venta emitida en formato impreso o importado por imprenta autorizada o mediante el SEE - SOL, así como un ticket o cinta emitido por máquina registradora a que se refiere el numeral 5 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, con excepción de aquel comprendido en el numeral 5.3 de ese artículo, siempre que dicho comprobante de pago haya sido emitido en los casos en que conforme a la mencionada Resolución puede emitirse una boleta de venta electrónica.
- c) Los documentos autorizados contemplados en el literal b) del numeral 6.1⁽⁶⁾ y en el literal g) del numeral 6.2 del inciso 6⁽⁷⁾ del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, siempre que hayan sido emitidos en los casos en que, conforme a la referida Resolución, puede emitirse una factura electrónica o una boleta de venta electrónica.

Por su parte, en cuanto a la nota de débito electrónica, el numeral 23.1 del artículo 23° de la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT indica que dicho documento se emite únicamente respecto de la factura electrónica que cuente con una CDR - Factura y nota con estado de aceptada o la boleta de venta electrónica, que hayan sido otorgadas al mismo adquirente o usuario con anterioridad, siendo de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del

⁴ De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 13° de la misma Resolución, la constancia antes indicada tendrá alguno de los siguientes estados:

- Aceptada, si lo recibido cumple con las condiciones indicadas en el artículo 10°.
- Rechazada, si lo recibido no cumple con alguna de las condiciones indicadas en el artículo 10°, distinta a la señalada en el párrafo anterior.

⁵ Esto es, tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, que sustentarán crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, o crédito deducible.

⁶ Referido a documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, y por las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros.

⁷ Referido a documentos emitidos por los servicios aeroportuarios prestados a favor de los pasajeros por Corpac S.A. o la empresa a la que el Estado Peruano haya dado en concesión algún aeropuerto o el Gobierno Local o Regional que administre un aeropuerto.

inciso a) del numeral 2.1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Adicionalmente, el numeral 24.2 del artículo 24° de la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT establece que, tratándose de comprobantes de pago no emitidos en el SEE del contribuyente, el emisor electrónico puede optar por emitir una nota de débito electrónica respecto de:

- a) Una factura emitida en formato impreso o importado por imprenta autorizada o a través del SEE - SOL, siempre que dichos comprobantes de pago hayan sido emitidos en los casos en que, conforme a la mencionada Resolución, puede emitirse una factura electrónica.
- b) Una boleta de venta emitida en formato impreso o importado por imprenta autorizada o mediante el SEE - SOL, siempre que dicho comprobante de pago haya sido emitido en los casos en que conforme a dicha Resolución puede emitirse una boleta de venta electrónica.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, las disposiciones que rigen el SEE del contribuyente han previsto la viabilidad de emitir notas de crédito y/o notas de débito electrónicas, según corresponda, respecto de comprobantes de pago tales como facturas, boletas de venta, tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, así como de determinados tipos de documentos autorizados; no obstante, en dicha relación de comprobantes de pago no se ha considerado a los documentos autorizados denominados BME, regulados por la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT.

Al respecto, cabe traer a colación que de acuerdo con el criterio vertido en Informe N.° 088-2013-SUNAT/4B0000 *“Las notas de crédito o débito que anulan y/o modifican un BME regulado por la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT podrán ser emitidas de manera electrónica a través del mismo Sistema⁸) con el que emiten los BME las compañías de aviación comercial autorizadas por la SUNAT”*.

Considerando lo antes expuesto, y en atención a la primera y segunda consultas, se puede concluir que no se encuentra prevista la emisión de las notas de crédito electrónicas y las notas de débito electrónicas reguladas por la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT respecto de los BME a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.° 166-2012/SUNAT; siendo que a efectos de anular y/o modificar dichos comprobantes de pago es posible emitir de manera electrónica a través del SEG las notas de crédito o débito respectivas, conforme a lo señalado en el Informe N.° 088-2013-SUNAT/4B0000.

3. Ahora bien, en relación con la tercera consulta, en principio, debe tenerse en cuenta que el numeral 3.1 del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT establece que la adquisición de la calidad de emisor electrónico se genera respecto de facturas electrónicas, boletas de venta electrónicas, notas de crédito electrónicas y/o notas de débito electrónicas; en los términos indicados en la resolución de superintendencia que efectúe la designación, dicha Resolución y/o aquella que regule el sistema que se use para la emisión, según sea el caso.

⁸ En alusión al SEG.

A su vez, el numeral 3.3 del artículo 3° de la misma Resolución dispone que la obtención o la asignación de la calidad de emisor electrónico genera la obligación del emisor electrónico por determinación de la SUNAT de emitir una factura electrónica o una boleta de venta electrónica a través del SEE respecto de una operación, si a pesar de estar habilitado por el Reglamento de Comprobantes de Pago a emitir un documento autorizado por aquella, opta por emitir en su lugar una factura o una boleta de venta.

Como se puede apreciar, no se ha dispuesto que la condición de emisor electrónico se genere respecto de los documentos autorizados a que se refiere el Reglamento de Comprobantes de Pago, sino que tal condición se genera respecto de la emisión de facturas electrónicas, boletas de venta electrónicas, notas de crédito y/o débito electrónicas; con lo cual, las disposiciones referidas a la emisión de estos documentos no regulan la emisión de los mencionados documentos autorizados, ni tampoco, como ya se mencionó precedentemente, la emisión de notas de crédito y/o débito referidas, específicamente, a los BME regulados por la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT.

Así, tratándose de las notas de crédito y/o débito referidas a los BME, cabe indicar que el numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros⁹); deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Por su parte, el numeral 2 del mismo artículo dispone que las notas de débito se emitirán para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión del comprobante de pago; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Conforme fluye de las normas antes citadas, tanto las notas de crédito como las notas de débito deben contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago respecto de los cuales se emitan y sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Ahora bien, como ya se indicó en el ítem 1 del presente Análisis, los Boletos de Transporte Aéreo son documentos autorizados considerados comprobantes de pago que pueden ser emitidos de manera manual, mecanizada o por medios electrónicos; siendo que a dichos documentos no les son de aplicación las normas contenidas en los Capítulos III y IV del Reglamento de Comprobantes de Pago, estando más bien sujetos a las disposiciones específicas contenidas en la Resolución de Superintendencia N.° 166-2004/SUNAT, cuyo artículo 2°

⁹ Debe tenerse en cuenta que, según agrega la norma, en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario. Tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago.

detalla los requisitos mínimos que deben cumplir, independientemente de su forma de emisión, para ser considerados comprobantes de pago⁽¹⁰⁾.

Considerando lo antes expuesto, se puede señalar que en caso se verifique alguna circunstancia que determine la emisión de una nota de crédito o débito, corresponderá la emisión de estos documentos respecto de los Boletos de Transporte Aéreo, debiéndose observar que dichas notas contengan los mismos requisitos de los mencionados Boletos y que sean emitidas al mismo sujeto al cual se emitieron.

Al respecto, es de hacer notar que el medio -manual, mecanizado o electrónico-utilizado para emitir los Boletos de Transporte Aéreo, no ha sido considerado como un requisito o característica de estos comprobantes de pago; por lo que en caso se requiera emitir una nota de crédito o débito para modificar o anular un BME, podrá emitirse dicha nota por medios manuales o mecanizados, no siendo necesaria la utilización del SEG.

Por tanto, cabe concluir que una compañía de aviación comercial designada como emisor electrónico del SEE, que no pueda emitir respecto de los BME anteriormente emitidos, notas de crédito o débito a través del SEG, podrá emitir estos documentos empleando medios manuales o mecanizados.

CONCLUSIONES:

1. No procede la emisión de notas de crédito o débito mediante el SEE desarrollado desde los sistemas del contribuyente, regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, respecto de los BME a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 166-2004/SUNAT; siendo que, conforme a lo indicado en el Informe N.º 088-2013-SUNAT/4B0000, dichos comprobantes de pago podrán ser anulados y/o modificados mediante notas de

¹⁰ Tales requisitos son:

- a) Registro Único de Contribuyente (RUC) de la Compañía de Aviación Comercial.
- b) Número del Boleto de Transporte Aéreo
- c) Fecha de emisión.
- d) Apellido Paterno y Nombre del Pasajero. En caso de no tener apellido paterno se consignará el apellido materno. Las mujeres que utilicen su apellido de casadas y los extranjeros cuyo primer apellido no sea el paterno deberán utilizar el primer apellido que figure en su Documento de Identidad.
- e) RUC del sujeto que requiere sustentar costo o gasto o crédito fiscal, en caso no se requiera realizar tal sustentación el número de Documento de Identidad del Pasajero, con excepción de los menores de edad.
- f) Itinerario del viaje.
- g) Signo de la moneda en la cual se emiten.
- h) Valor de retribución del servicio prestado o valores que conforman dicha retribución desagregados en dos casilleros, sin incluir los tributos que afectan la operación.
- i) Monto discriminado de los tributos que gravan la operación o que deban ser consignados en los Boletos de Transporte Aéreo.
- j) Forma de pago, precisando si fue al contado, crédito u otra modalidad, indicándose de ser el caso el número y sistema de tarjeta de crédito utilizado, a cuyo efecto se podrá utilizar la abreviatura que corresponda a los usos y costumbres comerciales.
- k) RUC o Código del Agente de Ventas, cuando haya intervenido en la operación.

Asimismo, se dispone que cuando el servicio de transporte aéreo de pasajeros sea prestado a título gratuito, dicha circunstancia deberá consignarse de manera expresa en el Boleto de Transporte Aéreo.

crédito o débito emitidas, de manera electrónica, a través del SEG con el que aquellos se emiten.

2. Una compañía de aviación comercial designada como emisor electrónico del SEE, que no pueda emitir respecto de los BME anteriormente emitidos, notas de crédito o débito a través del SEG, podrá emitir estos documentos empleando medios manuales o mecanizados.

Lima, 03 DIC.2015

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

cpf
CT0720-2015
CT0740-2015
CT0741-2015

Comprobantes de pago electrónicos – Notas de crédito y débito