

INFORME N° 136 -2014-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se consulta respecto a la venta en el país de combustible para suministro de aeronaves en vuelos irregulares de compañías de transporte aéreo no domiciliadas y sin representante legal en el país, que no responden a programación de vuelos y aterrizan en el país por escala técnica, consultándose puntualmente si esta venta se puede realizar como una venta local sujeta al pago de IGV, o debe necesariamente acogerse al régimen de exportación conforme a lo dispuesto en el numeral 5) del artículo 33° de la Ley de IGV.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Supremo N° 055-2009-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; en adelante Ley del IGV.
- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 007-2005-EF, que aprueba la lista de bienes sujetos al régimen de la Ley N° 28462.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas (RSNAA) N° 052-2005-SUNAT-A, que dicta disposiciones para el tratamiento de exportación de las mercancías a que se refiere la Ley N° 28462.
- Circular N° 004-2005/SUNAT/A, que precisa el trámite para la aplicación del régimen aduanero de exportación a bienes a que se refiere el numeral 5 del Art. 33 del TUO de la Ley del IGV e ISC.
- RSNAA N° 137-2009/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento de "Exportación Definitiva" INTA-PG.02 (versión 6); en adelante Procedimiento INTA-PG.02.
- RSNAA N° 162-2011/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento Específico "Despacho Simplificado de Exportación" INTA-PE.02.01 (versión 4); en adelante Procedimiento INTA-PE-02.01.

III. ANÁLISIS:

¿La venta en el país de combustible para suministro de aeronaves en vuelos irregulares de compañías de transporte aéreo no domiciliadas y sin representante legal en el país, que no responden a programación de vuelos y aterrizan en el país por escala técnica, se puede efectuar como venta local sujeta al pago de IGV, o deben acogerse para tal abastecimiento al régimen de exportación conforme a lo previsto en el numeral 5) del artículo 33° de la Ley de IGV?

Sobre el particular debemos señalar en principio, que el artículo 60° de la LGA define a la exportación definitiva como el "régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo".

Por su parte, el artículo 63° de la LGA establece que también se consideran como exportación definitiva de mercancías "a las operaciones a que se refieren los numerales 2 y 5 del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo ...".

Así tenemos que el primer párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV estipula que "la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas"; agregando en su segundo párrafo que "se considerará exportación de bienes, la venta de bienes muebles que realice un



sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, **siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva**". (Énfasis añadido), precisando en su numeral 5)¹ que también se considera exportación:

"(...)

5. **La venta de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo, así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen.**

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los citados bienes deben ser embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona primaria aduanera y debe seguirse el procedimiento que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT".

La relación de bienes cuya venta se considera exportación a que se refiere el mencionado inciso, fue aprobada mediante Decreto Supremo N° 007-2005-EF, encontrándose comprendidos en la misma los combustibles y lubricantes, cuya venta calificará como exportación siempre que se cumpla los requisitos establecidos para tal fin en la Circular N° 004-2005/SUNAT/A², así como con lo previsto al respecto en el literal B.2 de la Sección VII del Procedimiento INTA-PE-02.01 o el numeral 11 de la Sección VI del Procedimiento INTA-PG.02³.

En ese sentido, conforme ha establecido la Intendencia Nacional Jurídica a través del Informe N° 030-2012-SUNAT/4B0000⁴, considerando que nuestro país ha adoptado el principio de imposición en el país de destino o de consumo⁵, la regla general es que las operaciones de exportación de bienes se encuentran infectas al pago del IGV.

No obstante, según precisa el mencionado informe, tenemos que excepcionalmente haciendo una ficción legal, nuestra legislación también considera como exportación inafecta al IGV, operaciones que en estricto no calificarían como tales, como es el caso de la venta de bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo, así como **de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento** de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, **combustibles**, lubricantes y carburantes (nacionales o nacionalizados) prevista en el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV.

Debe tenerse en cuenta sin embargo, que si bien el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV considera la venta de los mencionados bienes como una exportación inafecta al IGV, el último párrafo de ese numeral condiciona para que opere la mencionada ficción legal y esa venta califique como una exportación, que los bienes sean necesariamente embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona primaria aduanera y se siga el procedimiento que se establezca por la SUNAT, el

¹ Numeral incluido a la Ley de Fortalecimiento del Servicio de Transporte Internacional de Carga y/o pasajeros en los sectores marítimos y aéreo.

² Según lo dispone el artículo 1° de la RSNA A N° 052-2005-SUNAT-A que aprueba la mencionada Circular.

³ El Procedimiento INTA-PG.02 en su Sección VI, numeral 11 señala que tratándose de **"la venta de bienes nacionales o nacionalizados a las empresas que presten el servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo; así como los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, el proceso de exportación definitiva de estos bienes se registrará por lo dispuesto en los numerales 31 al 40 del literal B de la Sección VII del presente procedimiento"**. (Énfasis añadido)

⁴ Publicado en la página WEB de SUNAT.

⁵ De acuerdo al principio de imposición en el país de destino, en las operaciones internacionales de venta de bienes, la imposición al consumo debe producirse en el país donde tales bienes o servicios sean consumidos.



mismo que se encuentra regulado por la Circular N° 004-2005/SUNAT/A antes mencionada y que exige que la venta de los mencionados bienes se acoja al régimen de exportación definitiva.

De ahí que el acogimiento a este supuesto de excepción que califica a la venta del mencionado combustible como operación no afecta al IGV, se entiende perfeccionado con la destinación aduanera de las mercancías al régimen de exportación definitiva, acto en el que se manifiesta la voluntad del declarante de someter la mercancía a ese régimen aduanero.

Contrario Sensu, de no cumplirse con los requisitos antes mencionados, la venta de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo, así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluidos combustibles, lubricantes y carburantes (nacionales o nacionalizados), no calificarán como exportación, configurando sólo una venta de bienes realizada en el país afecta al pago del IGV correspondiente.

En ese sentido, el tratamiento que otorga el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV, constituye un beneficio especial que permite acogerse a una inafectación del mencionado impuesto por una operación de venta que en principio estaría gravada y que sólo operaría si se destina la mercancía vendida al régimen de exportación definitiva.

Lo antes mencionado, guarda concordancia con el Memorandum N° 166-2014-SUNAT/5D0000 de la Intendencia Nacional Jurídica, que en relación al supuesto en consulta señala que al no haberse solicitado el régimen de exportación para el embarque de los bienes materia de transferencia, dicha venta no califica como exportación conforme al numeral 5 del artículo 33° de la Ley del IGV; no resultando exigible la emisión de una factura, aun cuando es realizada a un sujeto no domiciliado que no ejerce derecho al crédito fiscal ni sustenta gasto o costo o crédito deducible en el Perú, pudiendo emitirse una boleta de venta, propia de una operación con consumidores o usuarios finales, de acuerdo a los supuestos regulados en el numeral 3 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

En cuanto al tratamiento aduanero que corresponde otorgar a la venta en el país de combustible para suministro de aeronaves, cabe relevar que el inciso f) del artículo 98° de la LGA establece que las mercancías destinadas para el uso y consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los medios de transporte de tráfico internacional, ya sean objeto de venta o no **y las mercancías necesarias para el funcionamiento, conservación y mantenimiento** de éstos, serán considerados como **rancho de nave o provisiones de a bordo**, precisando que se admitirán exentas del pago de derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación para el consumo, regulando lo concerniente al ingreso del rancho de nave, más no su salida.

Cabe relevar al respecto, que el supuesto de la venta de combustible en consulta tiene una condición especial, en razón a que éste no es embarcado en la aeronave en condición de "carga" cuyo transporte ha sido contratado, tratándose más bien del combustible necesario para su funcionamiento, el mismo que se abastece directamente al tanque del medio de transporte y va a ser consumido durante sus operaciones, inclusive dentro de territorio nacional.

En ese sentido, las formalidades aduaneras acordadas para la salida de los bienes necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes se encuentran establecidas únicamente por la Circular N° 004-



2005/SUNAT/A y para efectos del acogimiento a la inafectación del IGV prevista por el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV antes comentado, por lo que de no efectuarse para el abastecimiento de combustibles a aeronaves el trámite de una exportación definitiva, el administrado estaría perdiendo el derecho a acogerse a una inafectación a la que por Ley podría haber tenido derecho.

En ese orden de ideas, consideramos que en aquellos supuestos de aeronaves de empresas aéreas no domiciliadas y sin representante legal en el país, que aterrizan en el territorio nacional por escala técnica u otras razones distintas a su programación normal de vuelos, resulta legalmente posible efectuar su abastecimiento de combustible a través de una venta local, perdiendo en ese caso el derecho a acogerse al beneficio de inafectación del IGV previsto en el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV, acción con la que no se advierte perjuicio alguno al fisco.

IV. CONCLUSIÓN:

En virtud a lo señalado en el presente informe, se concluye lo siguiente:

1. Para que la operación a que se refiere el numeral 5) del artículo 33° de la Ley de IGV califique como exportación, la operación de venta debe acogerse al régimen de exportación definitiva y seguir las formalidades establecidas en el Circular N° 004-2005/SUNAT/A, de no efectuarse el referido trámite el abastecimiento de combustible a la aeronave se considera una venta interna afecta al pago del mencionado impuesto.
2. Resulta legalmente posible que las aeronaves de empresas aéreas no domiciliadas y sin representante legal en el país, que aterrizan en territorio nacional por escala técnica u otras razones distintas a su programación normal de vuelos, se abastezcan de combustible a través de una venta local, perdiendo en ese caso el derecho a acogerse al beneficio de inafectación del IGV previsto en el numeral 5) del artículo 33° de la Ley del IGV, acción con la que no se advierte perjuicio alguno al fisco.

Callao, 30 DIC. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

MEMORÁNDUM N° 327-2014-SUNAT/5D1000

A : **LOURDES HURTADO CUSTODIO**
Gerente de Procesos de Salida y Regímenes especiales.

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Venta de combustible a empresas de transporte aéreo y marítimo

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00006-2014-5C3000

FECHA : Callao, **30 DIC. 2014**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si tratándose del suministro de combustible (nacional o nacionalizado) para el funcionamiento de medios de transporte marítimo o aéreo, el numeral 5 del artículo 33° de la Ley del IGV, así como el artículo 60° de la Ley General de Aduanas, facultan a los interesados a optar entre emitir un comprobante de pago como una venta local o solicitar la exportación siguiendo el procedimiento establecido por la SUNAT.

Al respecto, le remitimos el Informe N° **136** -2014-SUNAT/5D1000 que absuelve la consulta planteada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUNAT INTENDENCIA NACIONAL DE TÉCNICA ADUANERA GERENCIA DE PROCESOS DE SALIDA Y RÉGIMENES ESPECIALES		
31 DIC. 2014		
RECIBIDO		
Reg N°	hora	Firma
	1130	