

INFORME N° 259 -2018-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se formulan diversas consultas vinculadas a la forma y el momento en que la Administración Aduanera puede determinar si se ha configurado la infracción prevista en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas que sanciona con multa a los concesionarios del Almacén Libre (Duty Free) cuando vendan mercancías a personas distintas a los pasajeros que ingresan o salen del país o los que se encuentren en tránsito.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas; en adelante RLGA.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 00123, que aprueba el Procedimiento General de Duty Free, INTA-PG.17, recodificada a DESPA-PG.17; en adelante Procedimiento DESPA-PG.17.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 10-2015-SUNAT/5C0000, que aprueba el Procedimiento General "Importación para el consumo" INTA-PG.01-A (versión 2), recodificado a DESPA-PG.01-A; en adelante Procedimiento DESPA-PG.01-A.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago; en adelante Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Decreto Supremo N° 407-68-HC, que autoriza el funcionamiento de tiendas afianzadas en el Aeropuerto Internacional "Jorge Chavez"; en adelante D.S. N° 407-68-HC.
- Decreto Supremo N° 010-98-EF, norma que precisa que la venta de bienes en establecimientos ubicados en zona internacional de aeropuertos, se considera exportación para efectos del IGV; en adelante D.S. N° 010-98-EF

III. ANÁLISIS:

1. **¿Las ventas efectuadas por las tiendas Duty Free mediante la emisión de comprobantes de pago distintos a las boletas de venta y tickets, como es el caso de las facturas, configurarían forzosamente la infracción prevista en numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA?**

En principio, debemos mencionar que en los términos en los que se encuentra planteada la presente consulta, la presente interrogante estaría dirigida a establecer si la emisión de una factura por la venta de mercancías nacionales en la tienda de Duty Free, sería determinante para establecer que el comprador no se trataría de un pasajero que sale del país, conducta antijurídica que figura en la descripción típica de la infracción prevista en el numeral 4, inciso i), artículo 192 de la LGA, la misma que sanciona con multa al referido operador por la venta de mercancías a personas distintas a los pasajeros que ingresan o salen del país o los que se encuentren en tránsito.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 98 de la LGA, el almacén libre (Duty Free) es el régimen especial que permite que en los locales autorizados ubicados en los puertos o aeropuertos internacionales, se almacene y

venda mercancías nacionales o extranjeras, exentas del pago de tributos que las gravan, a los pasajeros que entran o salen del país o se encuentren en tránsito¹.

Este régimen aduanero especial tiene como principal antecedente normativo el D.S. N° 407-68-HC, que mediante su artículo 1 autoriza el funcionamiento de tiendas afianzadas en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez destinadas a la venta de artículos no nacionalizados, libres de impuestos aduaneros a la importación, así como de productos nacionales típicos, exentos de impuestos internos y afectos solo al pago de impuestos aplicables a la exportación², únicamente a pasajeros en tránsito o que salgan del país.

Precisa el artículo 7 del D.S. N° 407-68-HC, que la venta de las mercancías depositadas en estos locales es exclusivamente a los pasajeros en tránsito procedentes del extranjero y a los que salgan del país, previa presentación de sus pasaportes y pasajes, agregando en su artículo 8³ que **“las ventas constarán en Comprobantes de Pago que deberán contener los requisitos previstos por el Reglamento de Comprobantes de Pago”**, y que **“adicionalmente se consignará en dicho comprobante de pago el nombre de la compañía de aviación que ha extendido el pasaje, el número de pasaporte del comprobador y el número de vuelo de las aeronaves”**.

Por su parte, el inciso b) numeral 5) de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17 señala como una de las obligaciones del responsable de las Tiendas Libres la de **“Vender las mercancías sujetas a esta destinación exclusivamente a quienes tengan la calidad de pasajeros, acreditado con pasaporte y pasajes respectivamente, **debiendo consignarse en el comprobante de pago el número de pasaporte y el código del vuelo indicado en el boarding pass**”**, precisándose en el anexo 3 del mismo procedimiento que como parte de la estructura de datos que deben enviar mensualmente los responsables de las tiendas Duty free, se detallará si las ventas se sustentan en una boleta de venta o en una factura.

En ese sentido, podemos apreciar que las normas antes glosadas imponen la obligación a los locales autorizados denominados Duty Free de efectuar ventas exoneradas de tributos **únicamente** a quienes tengan la condición de pasajeros, situación que tienen el deber de acreditar con el pasaporte y pasajes respectivos, con la consiguiente obligación de consignar en el comprobante de pago, el número de pasaporte del pasajero, así como el código del vuelo indicado en el boarding pass, además de los datos exigidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, como normatividad que regula la emisión de estos documentos.

No obstante lo antes expuesto, tenemos que salvo lo señalado en el anexo 3 del Procedimiento DESPA-PG.17 que comprende a la boleta de venta y la factura como documentos de venta que las tiendas de Duty Free deben reportar mensualmente, no se brinda mayor detalle sobre el tipo de comprobantes de pago en los que deben constar estas ventas de bienes nacionales, por lo que a efectos de absolver la presente consulta, corresponderá analizar de manera preliminar en qué supuestos procede el uso de esta factura y si es que resulta aplicable para las ventas de bienes nacionales al pasajero que sale del país.

A este efecto, es pertinente mencionar que por disposición del artículo 1 del D.S. N° 010-98-EF, la venta de bienes que se realiza en los establecimientos ubicados en la zona internacional de los aeropuertos de la República constituyen operaciones de exportación para efecto del Impuesto General a las Ventas, lo que vale decir que no se encuentran

¹ En forma concordante, el numeral 1 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17 prevé que las mercancías extranjeras y nacionales destinadas para la venta a los pasajeros en tránsito y a los que ingresan o salen del país, se expendan en los Almacenes Libres denominados Duty Free exoneradas del pago de tributos.

² Por disposición del artículo 60 de la LGA, actualmente la exportación definitiva no se encuentra afecta a ningún tributo.

³ Este dispositivo fue modificado por el Decreto Supremo N° 151-93-EF.

gravadas con este impuesto, conforme a lo señalado por la Intendencia Nacional Jurídica en el Informe N° 310-2002-SUNAT/K00000.

Asimismo, el inciso 1.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone en su literal d) que en el supuesto de las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del Impuesto General a las Ventas, se emitirá la respectiva factura⁴, y que en el caso de la venta de bienes en los establecimientos ubicados en la zona internacional de los aeropuertos de la República, se emitirán boletas de venta o tickets, **si la operación se realiza con consumidores finales.**

En ese sentido, tal como se señala en el Oficio N° 075-99-K00000 emitido por la ahora Intendencia Nacional Jurídico Tributaria, debemos tener en cuenta que la venta de bienes que se efectúa en los establecimientos ubicados en la zona internacional de los aeropuertos de la República, califica para efectos del IGV como una operación de exportación, presupuesto bajo el cual, corresponde que se emita una factura, excepto si la operación se realiza con consumidores finales, en cuyo caso, se emitirá una boleta de venta o ticket.

En ese orden de ideas, teniendo en consideración el criterio expuesto por la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria, podemos colegir que igualmente en el supuesto de que las tiendas Duty Free que se ubican en la zona internacional de los aeropuertos de la República, vendan mercancías nacionales a los pasajeros que salen del país, podrá suceder que estos pasajeros se presenten como consumidores finales a quienes se les deberá emitir una boleta de venta o ticket, o por el contrario, al no tratarse de consumidores finales en esta cadena de comercialización, solicitarán una factura por esta venta, lo que a su vez guarda concordancia con lo señalado en el anexo 3 del Procedimiento DESPA-PG.17 que comprende a la boleta de venta y la factura, como documentos de venta que la tienda Duty Free debe reportar mensualmente.

En consecuencia, queda claro que la sola emisión de una factura por la venta de bienes nacionales en la tienda Duty Free, no es determinante para establecer que esta venta no ha sido efectuada a un pasajero a su salida del país, puesto que se trata de un comprobante de pago que puede ser válidamente emitido a pasajeros que no tienen la condición de consumidores finales, al amparo de lo dispuesto en el literal d) del inciso 1.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que siempre que se cumpla con identificar en la mencionada factura al pasajero y se consignen los datos previstos en el numeral 5 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17, calificando en el supuesto concreto como una venta realizada al pasajero, no se habrá configurado la infracción prevista en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA.

2. ¿La determinación objetiva de que la persona a la que una tienda Duty Free efectúa una venta no es un pasajero –supuesto infraccional previsto en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA- se limita a la verificación de los comprobantes de pago que amparan la transacción y el cumplimiento de sus aspectos formales o abarca la constatación objetiva por parte de la Administración de que el comprador no tenía la condición de pasajero al momento de la venta?

Sobre el particular, es pertinente señalar que el artículo 2° de la LGA define como control aduanero al *"conjunto de medidas adoptadas por la Administración Aduanera con el*

⁴ El inciso 1.2 del artículo 4 del mismo reglamento señala que la factura solo se emitirán a favor del adquirente o usuario que posea número de Registro Único de Contribuyentes (RUC), exceptuándose de este requisito a las operaciones referidas en los literales d), e) y g) del inciso precedente.

objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera, o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de ésta⁵”.

En consonancia a lo expuesto, los artículos 164 y 165 de la LGA precisan que la Administración Aduanera en ejercicio de la potestad aduanera⁶, podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero, comprendiendo en sus incisos c) y f), que entre otras acciones podrá requerir a los operadores de comercio exterior el acceso a documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior, así como registrar a las personas cuando ingresen o salgan del territorio aduanero.

En consecuencia, se observa que la Administración Aduanera puede disponer de diferentes acciones de control para determinar de manera objetiva si es que la tienda Duty Free ha realizado una venta de mercancías nacionales a un pasajero a su salida del país, no pudiéndose concluir en esta instancia si es que dichas acciones se limitarán a la verificación de los comprobantes de pago que amparan la transacción o si es que además se requerirá de otras acciones de control, dado que ello dependerá de lo que se aprecie en cada caso particular, así como de la convicción que generen al funcionario aduanero de que se trata o no de un pasajero, lo que se confirma con lo señalado por el área consultante en el sentido de que habrán casos de pasajeros en tránsito donde su calificación resulta más compleja porque no se registran en la autoridad migratoria del país de tránsito.

3. ¿Las acciones conducentes a determinar objetivamente la configuración de la citada infracción corresponden a acciones de control ordinario o acciones de control extraordinario?

En relación a esta interrogante, debemos mencionar que el artículo 2 de la LGA define las acciones de control ordinario y extraordinario como sigue:

“Acciones de control extraordinario.- Aquellas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las **acciones de fiscalización**, entre otros. La realización de estas acciones **no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular**, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin.

Acciones de control ordinario.- Aquellas que **corresponde adoptarse para el trámite aduanero de ingreso, salida y destinación aduanera de mercancías, conforme a la normatividad vigente**, que incluyen las acciones de revisión documentaria y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del proceso de despacho aduanero, así como la atención de solicitudes no contenciosas”.

⁵ El artículo 162 de la LGA señala que se encuentran sometidas a control aduanero las mercancías, e incluso los medios de transporte que ingresan o salen del territorio aduanero, se encuentren o no sujetos al pago de derechos e impuestos. Asimismo, el control aduanero se ejerce sobre las personas que intervienen directa o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, las que ingresan o salgan del territorio aduanero, las que posean o dispongan de información, documentos, o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o sobre las personas en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

⁶ El artículo 164 de la LGA dispone que en mérito a su potestad aduanera, la Administración Aduanera cuenta con facultades y atribuciones para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

En el caso específico del régimen especial de Duty Free, el numeral 13 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17 establece que la Administración Aduanera efectuará la **fiscalización** a que hubiere lugar en resguardo del interés fiscal para el cumplimiento de lo dispuesto en el presente procedimiento, programando **inspecciones periódicas** para tal fin, habiéndose previsto en el inciso f) de su numeral 5, la obligación de los responsables de las Tiendas Libres de facilitar las labores de fiscalización de la autoridad aduanera.

En ese sentido, podemos apreciar que la normativa de la materia no ha regulado la realización de acciones de control ordinario para verificar el contenido de los comprobantes de pago que sustentan las compras efectuadas en las tiendas Duty Free, lo que de ninguna manera limita que en ejercicio de la potestad aduanera regulada en los artículos 164 y 165 de la LGA, se dispongan acciones de control extraordinario antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin, comprendiendo así la realización de operativos especiales o acciones de fiscalización como la prevista en el numeral 13 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17, a efectos de constatar la configuración de la infracción descrita en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA.

IV. CONCLUSIONES:

Por lo expuesto en el rubro de análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. La sola emisión de una factura por la venta de bienes nacionales en la tienda Duty Free, no es determinante para establecer que esta venta no ha sido efectuada a un pasajero a su salida del país, sino que corresponde verificar en cada caso si es que se ha cumplido con identificar en dicha factura al pasajero, consignando los datos previstos en el numeral 5 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17.
2. La determinación objetiva de que se han vendido mercancías nacionales a una persona que no es pasajero, se sujeta al resultado de las diferentes acciones de control aduanero de la autoridad aduanera que le causen la debida convicción de que no se ha efectuado la venta a un pasajero.
3. Las acciones conducentes a determinar si es que se ha configurado la infracción prevista en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA, se realizarán como parte de las acciones de control extraordinario dispuestas por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin.

Callao, 29 NOV. 2018



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA0336-2018
CA0348-2018
CA0349-2018

SCT/FNM/jar

MEMORÁNDUM N° 442 -2018-SUNAT/340000

A : **ARNALDO ALVARADO BURGA**
Intendente de Aduana Aérea y Postal

DE : **NORA SONIA CABRERA TORRIANI**
Intendente Nacional Jurídico Aduanera

ASUNTO : Régimen de Duty Free

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00051-2018-3Z3503

FECHA : Callao, 29 NOV. 2018

Me dirijo a usted, en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formulan diversas consultas vinculadas a la forma y el momento en que la Administración Aduanera puede determinar si se ha configurado la infracción prevista en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas que sanciona con multa a los concesionarios del Almacén Libre (Duty Free) cuando vendan mercancías a personas distintas a los pasajeros que ingresan o salen del país o los que se encuentren en tránsito.

Al respecto, esta Intendencia ha emitido el Informe N° 259-2018-SUNAT/340000, a través del cual se absuelve la consulta planteada, el mismo que se adjunta para los fines correspondientes.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS



CA0336-2018
CA0348-2018
CA0349-2018

SCT/FNM/jar