

**I. MATERIA:**

Se formulan diversas consultas sobre las operaciones de venta de los operadores de las tiendas Duty Free en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez.

**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 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 Chávez"; en adelante D.S. N° 407-68-HC.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante LPAG.
- Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante TUO de la LPAG.
- Decreto Legislativo N° 1311, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario; en adelante D. Leg. N° 1311.
- Decreto Legislativo N° 1272, Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo; en adelante D. Leg. N° 1272.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- 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. ¿Los operadores de tienda Duty Free pueden emitir facturas a personas jurídicas o naturales con RUC?**

En principio, cabe indicar que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 98 de la LGA, el almacén libre (Duty Free) es un 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 tránsito.

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 exportación<sup>1</sup>, **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

<sup>1</sup> Por disposición del artículo 60 de la LGA, actualmente la exportación definitiva no se encuentra afectada a ningún tributo.



*Jr*  
7304

los que salgan del país, previa presentación de sus pasaportes y pasajes, agregando en su artículo 8<sup>2</sup> 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 comprador y el número de vuelo de las aeronaves", texto en el cual, debido a la antigüedad de la norma y el contexto al que se alude, el término comprobador se entiende referido al comprador.

Por su parte, el inciso b) del numeral 5, 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.

De las normas antes glosadas, podemos apreciar que los locales denominados Duty Free, ubicados en la zona internacional de los puertos o aeropuertos, gozan de un tratamiento especial que los habilita a vender mercancías extranjeras libres del pago de los tributos que gravarían su importación, así como mercancías nacionales o nacionalizadas exentas del pago de los tributos internos que gravarían su venta en territorio nacional<sup>3</sup>, exclusivamente a los pasajeros que entran, salen o transitan por el país, habiéndose previsto que el comprobante de pago que se emita, sea que se trate de una factura o boleta de venta, debe consignar el número de pasaporte del pasajero, así como el código del vuelo indicado en el boarding pass.

Este uso de la factura se encuentra previsto incluso para la venta de las mercancías nacionales al interior de las tiendas Duty Free, teniendo en cuenta que por disposición del artículo 1 del D.S. N° 010-98-EF y el inciso d) numeral 1.1 del artículo 4 del RCP<sup>4</sup>, 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, correspondiendo que se emita una factura, excepto si la operación se realiza con consumidores finales, en cuyo caso, podría emitir una boleta de venta o ticket, tal como lo señaló esta Intendencia en el Informe N° 259-2018-SUNAT/340000, en concordancia con lo expuesto en el Oficio N° 075-99-SUNAT/K00000 de la ahora Intendencia Nacional Jurídico Tributaria.

<sup>2</sup> Este dispositivo fue modificado por el Decreto Supremo N° 151-93-EF.

<sup>3</sup> De acuerdo con el artículo 1 del Decreto Supremo N° 055-99-EF la venta en el país de bienes muebles se encuentra gravada con el IGV; sin embargo, conforme a lo dispuesto en el Decreto Supremo 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 efectos del Impuesto General a las Ventas."

<sup>4</sup> El inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 4 del RCP señala que las facturas se emitirán en los siguientes casos:

- a) Cuando la operación se realice con sujetos del Impuesto General a las ventas que tengan derecho al crédito fiscal.
- b) Cuando el comprador o usuario lo solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario.
- c) Cuando el sujeto del Régimen Único Simplificado lo solicite a fin de sustentar crédito deducible.
- d) En las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del Impuesto General a las Ventas. En el caso de la venta de bienes en los establecimientos ubicados en la Zona Internacional de los aeropuertos de la República, si la operación se realiza con consumidores finales, se emitirán boletas de venta o tickets. No están comprendidas en este inciso las operaciones de exportación realizadas por los sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado.
- e) En los servicios de comisión mercantil prestados a sujetos no domiciliados, en relación con la venta en el país de bienes provenientes del exterior, siempre que el comisionista actúe como intermediario entre un sujeto domiciliado en el país y otro no domiciliado y la comisión sea pagada en el exterior.
- f) En las operaciones realizadas con las Unidades Ejecutoras y Entidades del Sector Público Nacional a las que se refiere el Decreto Supremo N° 053-97-PCM y normas modificatorias, cuando dichas Unidades Ejecutoras y Entidades adquieran los bienes y/o servicios definidos como tales en el Artículo 1 del citado Decreto Supremo; salvo que (...).
- g) En los servicios de comisión mercantil prestados a sujetos no domiciliados, en relación con la compra de bienes nacionales o nacionalizados, siempre que el comisionista actúe como intermediario entre el(los) exportadores) y el sujeto no domiciliado y la comisión sea pagada desde el exterior.
- h) Cuando se presten servicios de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles, salvo que corresponda la emisión del recibo a que se refiere el literal a) del inciso 6.2 del numeral 6.
- i) Cuando se presten servicios de créditos hipotecarios.

En este contexto normativo, se consulta si es que los operadores de las tiendas de Duty Free pueden emitir facturas a personas jurídicas o naturales con RUC.

Al respecto, cabe indicar que según lo establecido en el artículo 1° del RCP, los comprobantes de pago son documentos que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Asimismo, el artículo 2° del RCP señala que sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el mismo, los siguientes:

**“a. Facturas.**

- b. Recibos por honorarios.
- c. Boletas de venta.
- d. Liquidaciones de compra.
- (...)”

Agrega el ítem 1.7 del numeral 1 del artículo 8 del RCP que en el caso de la factura uno de los requisitos mínimos que deben ser consignados son los apellidos y nombres, o denominación o razón social del adquirente o usuario.

Así tenemos que en los supuestos en los que corresponda emitir una factura, existe la obligación de consignar los apellidos y nombres, o denominación o razón social de la persona que adquiere la propiedad de los bienes o recibe los servicios, según corresponda, conforme a lo señalado por la Intendencia Nacional Jurídica en el Informe N° 256-2005-SUNAT/2B0000.

En ese sentido, considerando que las tiendas de Duty Free pueden vender las mercancías sometidas a ese régimen, libres del pago de impuestos únicamente a los pasajeros que entran, salen o transitan por el país, resulta claro que si la norma exige que se emita una factura por las mercancías que adquiere en las tiendas de Duty Free, deberá identificarse en dicho documento al pasajero (persona natural) que está efectuando la compra y que es el único beneficiario de la liberación tributaria que está prevista para las ventas que se realizan al amparo del régimen aduanero especial de Duty Free, documento en el que además deberá consignarse el número de pasaporte del pasajero, así como el código del vuelo indicado en el boarding pass, de conformidad con lo señalado en el artículo 8 del D.S. N° 407-68-HC y el inciso b) del numeral 5, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17.



En este punto, es de relevancia que en el caso de haberse detectado que el operador de Duty Free ha emitido una factura a nombre de una persona jurídica, si se verifica que conforme a lo previsto el artículo 8 del D.S. N° 407-68-HC, concordante con el inciso b) del numeral 5, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17, este operador cumplió con identificar en el mencionado comprobante de pago al pasajero que se presentó a la tienda Duty Free para efectuar la compra de mercancía, consignando el número de pasaporte, así como el número del vuelo del pasajero, nos estaremos refiriendo a un supuesto excepcional en el que igualmente se entiende cumplida la obligación de la Tienda Duty Free impuesta por las normas antes reseñadas.

**2. ¿La no consignación de datos del pasajero como es el pasaporte y el boarding pass en las facturas solicitadas por estos, debe considerarse como una venta a un sujeto que no tiene la calidad de “pasajero”?**

*Jr*  
7304

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que en el Informe N° 259-2018-SUNAT/340000 emitido por esta Intendencia, se ha dejado establecido 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, 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 inciso b) del numeral 5, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.17.

Asimismo, se agrega en el mencionado informe que la Administración Aduanera podrá 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”*.

En ese sentido, considerando lo señalado en el Informe N° 259-2018-SUNAT/340000, se reitera que en esta instancia no es factible establecer si es que la no consignación de los datos del pasajero en la factura, implica necesariamente que la venta no ha sido realizada a un pasajero, sino que ello se circunscribe a lo actuado en cada caso particular, atendiendo a la documentación o actos que sean suficientes a criterio de la Administración Aduanera para acreditar que se trata de un pasajero.

### **3. ¿Son aplicables supletoriamente los principios del procedimiento administrativo sancionador que se encuentran descritos en el artículo 246 del TUO de la LPAG para determinar las infracciones y sanciones para los operadores de las tiendas de Duty Free?**

De manera preliminar, debemos mencionar que esta interrogante estaría relacionada al procedimiento sancionador que se inicia por la infracción descrita en el numeral 4 del inciso i) del artículo 192 de la LGA, la misma 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”*, y que apunta a sancionar el acogimiento indebido al régimen aduanero especial de Duty Free, encontrándose vinculada a aspectos sustantivos de la obligación tributaria<sup>5</sup> que determinan su naturaleza estrictamente tributaria<sup>6</sup>.

Así, dada la naturaleza tributaria de esta infracción, el procedimiento sancionador se rige por el principio de legalidad previsto en el artículo 188 de la LGA, según el cual, *“para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización, no procediendo aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma”*<sup>7</sup>; y por el artículo 189 de la LGA que establece la determinación objetiva de la infracción, lo que supone que para la configuración de la infracción aduanera bastará con comprobar si el resultado de la conducta se encuentra inmerso dentro de la descripción típica de la infracción, con independencia del aspecto subjetivo al momento de la trasgresión del mandato legal.

Así también, el artículo 171 del Código Tributario regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, estableciendo que la Administración Tributaria ejercerá

<sup>5</sup> Debemos mencionar que conforme lo señaló esta Intendencia en los Informes N° 29-2013-SUNAT/4B4000 y N° 094-2013-SUNAT/4B4000, la LGA no contiene disposición alguna que expresamente establezca la naturaleza jurídica de sus infracciones, por lo que en razón de su carácter accesorio al principal, su calificación como infracciones administrativas o tributarias está dada por la naturaleza de las obligaciones que las originan, las cuales además identifican la naturaleza de las infracciones que se tipifican por su incumplimiento y de sus correspondientes sanciones, puesto que suponer lo contrario importaría su desvinculación de su infracción y de la obligación generadora prevista legalmente.

<sup>6</sup> Lo que guarda conformidad con la calificación de las infracciones de los concesionarios del Almacén Libre (Duty Free), que se detalla en el Anexo del criterio expuesto por esta Intendencia en el Memorandum Electrónico N° 106-2011-3B3000.

<sup>7</sup> Principio que también es recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, donde se prescribe que no procede, en vía de interpretación, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.

su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Ahora bien, en relación a si en el presente caso resultan aplicables los principios del procedimiento administrativo sancionador de la LPAG, debe tenerse en cuenta que la redacción original del 229.2 del artículo 229 de la LPAG establecía que las disposiciones contenidas en el Capítulo del Procedimiento Sancionador se *"aplicaban con carácter supletorio a los procedimientos establecidos en leyes especiales, las que deberán observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 230, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador"*.

Precisamente, este artículo 229 de la LPAG fue modificado por el D. Leg. N° 1272, disponiendo de manera expresa que todos los procedimientos establecidos en leyes especiales, incluidos los tributarios, debían observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 230 de la LPAG. Para luego definirse la aplicación de estos principios en la Quinta Disposición Complementaria Final del D. Leg. N° 1311, donde se estipula que **la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la LPAG**, que fuera modificado por el D. Leg. N° 1272 (ahora artículo 246 del TUO de la LPAG).

Es así que en la actualidad no existe un mandato que en materia tributaria exija aplicar necesariamente los principios de la potestad sancionadora que están previstos en el artículo 246 del TUO de la LPAG, dispositivo que contiene los principios especiales de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad (retroactividad benigna)<sup>8</sup>, concurso de infracciones, continuación de infracciones, causalidad, presunción de ilicitud, culpabilidad y non bis in ídem.

En ese sentido, se busca evitar la aplicación de principios que son contrarios a la normativa tributaria, citándose por ejemplo, el principio de culpabilidad, según el cual, la responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o decreto legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva, salvedad que resulta aplicable en materia tributaria aduanera donde expresamente se exige la determinación objetiva de la infracción, o el principio de retroactividad benigna que no podría aplicarse, pues se contrapone al artículo 168 del Código Tributario, según el cual, *"las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución"*.

No obstante lo expuesto, es de relevar que el artículo 246 del TUO de la LPAG antes mencionado contiene algunos principios que en aras del debido procedimiento, se han aplicado para el análisis de las infracciones de naturaleza tributaria aduanera, pudiéndose citar a manera de ejemplo, el principio de causalidad, en virtud del cual, corresponde aplicar la sanción sobre el que tiene la condición de infractor en quien recae la responsabilidad por la conducta omisiva o activa constitutiva de la infracción sancionable<sup>9</sup>, o el principio de non bis in ídem que prohíbe imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

En consecuencia, podemos colegir que a pesar de lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del D. Leg. N° 1311, algunos principios del procedimiento

<sup>8</sup> El numeral 5 del artículo 246 del TUO de la LPAG regula el principio de irretroactividad señalando que son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables. Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición.

<sup>9</sup> Como se aprecia en el Informe N° 017-2014-SUNAT/4B4000, N° 086-2017-SUNAT/340000, entre otros.

administrativo sancionador descritos en el artículo 246 del TUO de la LPAG, podrán ser aplicados de manera supletoria en un procedimiento sancionador de naturaleza tributaria, siempre que no se opongan ni desnaturalicen lo dispuesto en las normas tributarias aduaneras, en concordancia con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que señala que **“en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”**.

#### IV. CONCLUSIONES:

Por lo expuesto en la parte de análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. Las facturas correspondientes a las ventas en las tiendas de Duty Free, deben ser emitidas a nombre de los pasajeros que entran, salen o transitan por el país, en su condición de persona natural, cumpliendo con consignar el número de su pasaporte, así como el código del vuelo indicado en el boarding pass.
2. En esta instancia no es factible establecer si la no consignación de los datos del pasajero en la factura, implica que la venta no ha sido realizada a un pasajero, sino que ello se circunscribe a lo actuado en cada caso particular, atendiendo a la documentación o actos que sean suficientes a criterio de la Administración Aduanera para acreditar que se trata de un pasajero.
3. Los principios del procedimiento administrativo sancionador que se encuentran descritos en el artículo 246 del TUO de la LPAG, podrán ser aplicados de manera supletoria al procedimiento sancionador de naturaleza tributaria, siempre que no se opongan ni desnaturalicen lo dispuesto en las normas tributarias aduaneras.

Callao, **10 ENE. 2019**

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

CA0376-2018  
CA0386-2018  
CA0387-2018

SCT/FNM/jar

"Decenio de la Igualdad de Oportunidades para mujeres y hombres"

"Año de la Lucha contra la Corrupción y la Impunidad"

**OFICIO N° 04 -2019-SUNAT/340000**

Callao, 10 ENE. 2019

Señor  
**JOSÉ ROSAS BERNEDO**  
Gerente General  
Cámara de Comercio de Lima  
Av. Giuseppe Garibaldi N° 396, Jesús María - Lima  
**Presente**

Asunto : Operaciones de venta en las tiendas Duty Free  
Referencia : Expediente N° 000-URD003-2018-811015-4

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formulan diversas consultas sobre las operaciones de venta de los operadores de las tiendas Duty Free en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez.

Al respecto, se adjunta al presente el Informe N° 07 -2019-SUNAT/340000 emitido por esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera, a través del cual se absuelven las interrogantes formuladas.

Hago propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,

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



CA0376-2018  
CA0386-2018  
CA0387-2018

SCT/FNM/jar