

INFORME N.º 000075-2021-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 27 de agosto de 2021

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una empresa usuaria de una Zona Especial de Desarrollo⁽¹⁾(ZED) que adquiere del mercado nacional un equipo que para su funcionamiento requiere que una parte de este sea instalada fuera de la ZED, siendo que sus componentes son ingresados por el vendedor en dicha zona, estando incluido en la citada adquisición el servicio de instalación.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. ¿El hecho que para su funcionamiento se requiera que una parte de dicho equipo esté instalado en la ZED y otra fuera de esta, pero ambas conectadas; el que deban retirarse de la ZED los componentes que serán instalados fuera, implicaría que la adquisición de tal equipo no califique como exportación?
2. ¿El servicio de instalación de la parte del equipo que será prestado fuera de la ZED, se encontrará afecto al Impuesto General a las Ventas?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación con los CETICOS, aprobado por el Decreto Supremo N.º 112-97-EF, publicado el 3.9.1997 y normas modificatorias (en adelante, Ley de las ZED).
- Reglamento de las ZED, aprobado por el Decreto Supremo N.º 005-2019-MINCETUR, publicado el 2.8.2019.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), 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).

¹ Conforme con lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley N.º 30446, publicada el 3.6.2016, los CETICOS se denominan ahora zonas especiales de desarrollo (ZED).



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
27/08/2021 08:58:37



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
27/08/2021 08:37:06

- Reglamento de la Ley del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. En principio, cabe señalar que el artículo 2 de la Ley de las ZED dispone que en dichas zonas se podrán prestar servicios de reparación, reacondicionamiento de mercancías, modificaciones, mezcla, envasado, maquila, transformación, perfeccionamiento activo, distribución y almacenamiento de bienes, entre otros⁽²⁾.

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento de las ZED señala que estas constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas, destinadas a promover la estabilidad de las inversiones, fomentar el empleo, contribuir al desarrollo socioeconómico sostenible y promover la competitividad e innovación en las regiones donde se ubican. Agrega que tienen la condición de zona primaria aduanera de trato especial, entendiéndose por esta a las condiciones especiales y facilidades aduaneras, distintas a las aplicadas en el resto del territorio nacional, destinadas a simplificar y mejorar las condiciones aplicables a las operaciones de ingreso, permanencia y salida de mercancías nacionales, nacionalizadas o del exterior, hacia o desde las ZED, así como para la realización de las actividades permitidas en dichos recintos.

Asimismo, el artículo 7 de la Ley de las ZED establece que el ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia las ZED de Ilo, Matarani y Tacna, así como de Paita, se considerará como una exportación, siendo que si esta tiene el carácter de definitiva, le será aplicable las normas referidas a la restitución simplificada de los derechos arancelarios y del IGV, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones.

Como se puede apreciar de las normas glosadas, las ZED constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas en las cuales se podrán prestar determinados servicios, calificando como exportaciones el ingreso de mercancías nacionales a tales zonas, así como la prestación de servicios provenientes del resto del país.

2. Por otro lado, el primer párrafo del artículo 33 del TUO de la Ley del IGV establece que la exportación de bienes y servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

Agrega dicho artículo, 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

² Cabe indicar que el artículo 1 de la Ley N.º 30777 - Ley que modifica disposiciones sobre las Zonas Económicas de Desarrollo para facilitar sus inversiones (publicada el 25.5.2018), establece que en las ZED se pueden realizar actividades industriales, de maquila, de logística, de reparación, de mantenimiento de mercancías, de telecomunicaciones, de servicios, entre otros, con excepción de aquellas contenidas en el listado negativo de mercancías comprendidas en las subpartidas nacionales respecto de las cuales los usuarios no pueden desarrollar actividades al interior de las ZED.



ENRIQUE PINTADO
ESPIÑOZA
INTENDENTE NACIONAL
27/08/2021 08:58:37



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
27/08/2021 08:37:06

transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.

Por su parte, el numeral 8 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del IGV dispone que los bienes se consideran exportados a las ZED cuando se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos:

- a) El transferente sea un sujeto domiciliado en el resto del territorio nacional.
- b) El adquirente sea calificado como usuario por la Administración de la ZED respectiva y sea persona distinta al transferente.
- c) Se transfieran a título oneroso, lo que deberá demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido y registrado según las normas sobre la materia.
- d) El transferente deberá sujetarse al procedimiento aduanero de exportación definitiva de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto del territorio nacional con destino a las ZED.
- e) El uso tenga lugar íntegramente en las ZED.

Conforme fluye de las normas antes glosadas, para que un bien que ingresa a una ZED se considere exportado, debe cumplir concurrentemente, entre otros requisitos, con el de que el transferente se sujete al procedimiento aduanero de exportación definitiva de mercancías y que el uso de estas se dé íntegramente en dicha Zona.

Ahora bien, en el supuesto planteado en la primera consulta, el equipo adquirido del mercado nacional por la empresa usuaria de una ZED es ingresado a esta para su uso en la misma, sin embargo, para su funcionamiento, es decir, para que se cumpla la finalidad para la cual fue adquirido se requiere que algunos de sus componentes sean instalados fuera de dicha zona, los cuales deberán ser retirados para el efecto de la ZED.

Tomando en cuenta ello, corresponde analizar, en primer lugar, si el hecho que, para su funcionamiento, parte de dicho equipo deba ser retirado fuera de la ZED para su instalación, desnaturalizaría el régimen de exportación definitiva al que fue sujeto al efectuarse su transferencia.

Sobre el particular, debemos indicar que la Intendencia Nacional Jurídico Aduanera ha señalado⁽³⁾ que *“la exportación definitiva supone el desplazamiento de mercancías nacionales o nacionalizadas con destino al exterior, es decir, la salida de mercancías del territorio aduanero para su uso y consumo en el extranjero; situación que, según lo señalado en el Informe N° 104-2010-SUNAT-2B4000, se debe considerar verificada cuando se produzca la salida efectiva de las mercancías del territorio nacional, previo cumplimiento de las formalidades exigidas por el régimen”*.

Asimismo, ha manifestado que *“es legalmente factible solicitar la salida al resto del territorio nacional de una parte de los componentes que conforman un equipo adquirido localmente y que fue exportado de manera definitiva a la ZED,*

³ En el Informe N.° 047-2021-SUNAT/340000.

mediante el régimen de importación para el consumo o de reimportación en el mismo estado, siempre que se verifique el cumplimiento de los requisitos previstos para el acogimiento al régimen”⁽⁴⁾, y que dicha salida, “no desnaturaliza el régimen de exportación definitiva, por cuanto este se materializó con la salida efectiva de la mercancía hacia la mencionada zona especial”.

Por otro lado, resulta necesario establecer, en segundo lugar, si el que parte de dicho equipo deba ser instalado fuera de la ZED, para su funcionamiento, implicaría el tener que considerar que su uso no se daría íntegramente en la ZED y, por tanto, que se incumpliría este requisito.

En cuanto a ello, cabe indicar que el Diccionario de la Real Academia Española⁽⁵⁾ define al término “uso” como la acción de “usar” y a este último como hacer servir una cosa para algo, es decir, que cumpla la finalidad para la que fue adquirido; por lo que en la medida que en el supuesto materia de análisis, el equipo cumpla con tal finalidad dentro de la ZED, el hecho que para su funcionamiento se requiera que una parte de este sea instalada fuera de la ZED, no desnaturaliza el que su uso se dé íntegramente en dicha zona.

En ese sentido, con relación a la primera consulta, se puede concluir que el hecho que para el funcionamiento de un equipo adquirido del mercado nacional por un usuario de la ZED, cuyos componentes son ingresados por el vendedor en dicha zona, se requiera que una parte de este sea instalada en la ZED y otra fuera de esta, pero ambas conectadas; el que deban retirarse de tal zona los componentes que serán instalados fuera, no implicaría que los bienes no se consideren exportados a la ZED, en la medida que el uso del referido equipo, es decir, la finalidad para la que fue adquirido, tenga lugar íntegramente en la referida zona, lo que deberá determinarse en cada caso en particular.

3. Por otro lado, con relación a la segunda consulta, debemos indicar que de acuerdo con lo establecido en los incisos a) y b) del artículo 13 del TUO de la

⁴ Respecto de la reimportación en el mismo estado, el artículo 51 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008 y normas modificatorias, señala que es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de mercancías exportadas con carácter definitivo sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con la condición de que no hayan sido sometidas a ninguna transformación, elaboración o reparación en el extranjero. Por su parte, el artículo 68 del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2009-EF, publicado el 16.1.2009 y normas modificatorias, prescribe que de haber gozado de un beneficio vinculado a la exportación definitiva de la mercancía objeto de reimportación en el mismo estado, corresponde al beneficiario la devolución de lo obtenido.

Así pues, atendiendo a que la consulta versa sobre la salida de una parte de los componentes que conforman un equipo que fue exportado definitivamente a la ZED, solo con relación a esta parte procedería la reimportación en el mismo estado, dado que los otros componentes van a permanecer en la mencionada zona especial, lo que a su vez supone que la pérdida de los beneficios otorgados por la exportación solo se produzca por la parte que es materia de reimportación.

De otro lado, el retorno de una parte de los componentes del equipo exportado definitivamente a la ZED mediante su destinación al régimen de importación para el consumo se sujetaría al cumplimiento de las formalidades y obligaciones aduaneras previstas a tal efecto, así como al pago o garantía de los tributos y recargos aplicables, conforme lo dispone el artículo 49 de la Ley General de Aduanas.

⁵ Disponible en: <https://dle.rae.es/usar?m=form>.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
27/08/2021 08:58:37



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
27/08/2021 08:37:06

Ley del IGV, tratándose de la venta de bienes y la prestación de servicios, la base imponible está constituida por el valor de venta y el total de la retribución respectivamente.

Sobre el particular, el artículo 14 del citado TUO señala que se entiende por valor de venta del bien o retribución por servicios, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien o usuario del servicio; siendo que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes o servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originan en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Agrega la norma que, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios gravados se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos. Asimismo, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto.

A su vez, el numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV señala que en la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios afectos siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la operación de venta del bien o servicio prestado.

Añade la citada norma que lo antes indicado será aplicable siempre que la entrega de bienes o prestación de servicios: a) corresponda a prácticas usuales en el mercado; b) se otorgue con carácter general en todos los casos en los que concurren iguales condiciones; c) no constituya retiro de bienes; o, d) conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Ahora bien, en relación con el artículo 14 del TUO de la Ley del IGV, antes citado, cabe señalar que el Tribunal Fiscal⁶) ha sostenido que *“la norma tiene como sustento la teoría de la unicidad, según la cual los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial, debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal. En ese sentido, el fin común de dos prestaciones distintas, sirve para delimitar cuando son autónomas y cuando se trata de una obligación principal u otra accesoria; en este último caso, la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)”*.

Asimismo, ha indicado que *“existe una interdependencia entre ambas obligaciones, la obligación principal contiene el objetivo que se persigue*

⁶ En la Resolución (RTF) N.º 00002-5-2004, citando a HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia (En: El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 78-79).



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
27/08/2021 08:58:37



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
27/08/2021 08:37:06

obtener, pero su cumplimiento depende de que pueda también conseguirse una circunstancia externa, materializada en la obligación accesoria. Así, la obligación accesoria no tiene sustantividad por sí, sino que, en las circunstancias concretas, solamente sirva para dar total cumplimiento a la obligación principal, sin que su única realización satisfaga objetivo alguno independiente”.⁽⁷⁾

De lo antes expuesto, fluye que cuando con motivo de la venta de bienes exonerados o inafectos se proporcione servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto, siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la operación de venta del bien, lo cual deberá ser determinado en cada caso en particular, debiendo tomarse en cuenta, para el efecto, el que exista una interdependencia entre ambas obligaciones y que la accesoria solo sirva para dar total cumplimiento a la principal.

En ese sentido, dado que en el ítem 2 del presente Informe se ha concluido que la adquisición del equipo por parte de la empresa usuaria de una ZED califica como exportación y, como tal, se encuentra inafecta al IGV, en la medida que el servicio de instalación del mismo dentro y fuera de dicha zona a ser realizada por el vendedor, forme parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por tal operación y su prestación sea necesaria para llevarla a cabo, el referido servicio tendrá el carácter de accesorio a la mencionada venta, y como tal, se encontrará inafecto al mencionado impuesto.

CONCLUSIONES

1. Si para el funcionamiento de un equipo adquirido del mercado nacional por un usuario de la ZED, cuyos componentes son ingresados por el vendedor en dicha zona, se requiere que una parte de este sea instalada en la ZED y otra fuera de esta, pero ambas conectadas; el que deban retirarse de tal zona los componentes que serán instalados fuera, no implicaría que los bienes no se consideren exportados a la ZED, en la medida que el uso del referido equipo tenga lugar íntegramente en la mencionada zona, lo que deberá determinarse en cada caso en particular.
2. En la medida que el servicio de instalación del citado equipo dentro y fuera de la ZED, a ser realizada por el vendedor, forme parte de su valor de venta consignado en el comprobante de pago emitido por tal operación y su prestación sea necesaria para llevarla a cabo⁽⁸⁾, el referido servicio tendrá el carácter de accesorio a la mencionada venta, y como tal, se encontrará inafecto al mencionado impuesto.

ere
CT0403-2017
ZED-Exportación-inafectación del IGV

⁷ Criterio reiterado por las RTF N.ºs 05557-1-2005, 00977-1-2007 y 14915-3-2012, entre otras.

⁸ Aspecto que deberá determinarse en cada caso en particular.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
27/08/2021 08:58:37



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
27/08/2021 08:37:06