

I. MATERIA:

Se consulta si resulta aplicable la restitución simplificada de los derechos arancelarios tratándose de la exportación definitiva de mercancías que realiza un usuario de los CETICOS o ZOFRATACNA, a favor de sí mismo, desde el resto del territorio nacional hacia dichas zonas especiales.

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 Reglamento de la LGA.
- Decreto Supremo N° 104-95-EF, que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, normas complementarias y modificatorias; en adelante Reglamento de Restitución.
- Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688; en adelante Ley N° 27688.
- Decreto Supremo N° 112-97-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS; en adelante TUO de los CETICOS.
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; en adelante TUO de la LIR.

III. ANÁLISIS:

¿Resulta aplicable la restitución simplificada de los derechos arancelarios tratándose de la exportación definitiva de mercancías que realiza un usuario de los CETICOS o ZOFRATACNA, a favor de sí mismo, desde el resto del territorio nacional hacia dichas zonas especiales?

En principio, cabe indicar que de conformidad con lo señalado en el artículo 7° del TUO de los CETICOS, así como el artículo 24° de la Ley N° 27688, el ingreso de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS y la ZOFRATACNA respectivamente, califica como una exportación y si ésta tiene el carácter de definitiva, le resultan aplicables 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.

Sobre el particular, debemos señalar que el artículo 60° de la LGA¹ define al régimen de 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.**

En tal sentido, teniendo en cuenta que el territorio de los CETICOS y de la ZOFRATACNA, constituyen zonas de tratamiento tributario especial, que tanto física como jurídicamente forman parte del territorio nacional, podemos observar que la regulación específica otorgada por el artículo 7° del TUO de los CETICOS y el artículo 24° de la Ley N° 27688, se aparta de la definición de exportación prevista en el

¹ "Artículo 60°. - Exportación definitiva
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 afectada a ningún tributo".

artículo 60° de la LGA, empleando una ficción legal para calificar como "exportación" la operación de ingreso de mercancías nacionales o nacionalizadas desde el resto del territorio nacional hacia los CETICOS o la ZOFRATACNA, señalándose que en el supuesto que esa "exportación" se realice con carácter definitivo le resultarán aplicables los beneficios de la restitución simplificada de los derechos arancelarios, del IGV y de cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones, para cuyo efecto se deberá cumplir con las condiciones y requisitos establecidos para tal fin por las normas especiales que regulan los citados beneficios².

Por otra parte, es importante resaltar que conforme se evidencia de lo dispuesto en el artículo 7° del TUO de los CETICOS y en el artículo 24° de la Ley N° 27688, la configuración de la exportación de mercancías a los CETICOS o ZOFRATACNA, se produce con el hecho del **ingreso de mercancías nacionales o nacionalizadas a las mencionadas zonas especiales**, sin condicionarse en forma alguna a que ese ingreso deba producirse por la previa existencia de un contrato de compra-venta celebrado entre un vendedor o proveedor ubicado en el resto del territorio nacional y un comprador ubicado en los CETICOS o ZOFRATACNA.

Es así que la exportación de mercancía a los CETICOS o ZOFRATACNA puede también tener su origen en un ingreso sin carácter comercial de mercancías nacionales o nacionalizadas a las mencionadas zonas especiales, situación bajo la que se puede presentar un supuesto de envío de mercancías desde el resto del territorio nacional hacia los CETICOS o ZOFRATACNA que efectúe un usuario de las mencionadas zonas a favor de sí mismo, sin que exista de por medio una operación de compra-venta, en cuyo caso la destinación aduanera al régimen de exportación definitiva deberá sustentarse en una declaración jurada que señale su carácter no comercial y el valor de las mercancías, conforme a lo descrito en el literal d) del artículo 60° del RLGA y el numeral 30 de la Sección VI del Procedimiento INTA-PG.02³, tal como señaló esta Gerencia en seguimiento al Memorándum Electrónico N° 00015-2014-3A5000 y Memorándum Electrónico N° 00053-2010-3K0000, concordantes con el Informe N° 104-2010-SUNAT/2B4000⁴.



Ahora, si bien resulta claro de las normas antes citadas, que todo envío definitivo de mercancías del resto de territorio nacional hacia los CETICOS y ZOFRATACNA califica como exportación definitiva a esas zonas, corresponde determinar si bajo la circunstancia particular de envío de mercancías a favor de sí mismo, es posible acceder a la restitución de los derechos arancelarios.

Al respecto tenemos, que de acuerdo con lo establecido en el artículo 82° de la LGA, el drawback es el "régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción", agregando el artículo 83° de la acotada

² Este presupuesto que exige el cumplimiento del marco normativo del beneficio, debe mantenerse igualmente para la aplicación del artículo 24° del Reglamento de los CETICOS, aprobado por Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI, cuando establece que "la exportación definitiva de mercancías provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS otorga el derecho a solicitar la restitución de los derechos arancelarios (...)", así como en el Reglamento de la Ley N.° 27688, aprobado por Decreto Supremo N° 002-2006-MINCETUR, que en su artículo 22°, primer párrafo prevé que "El ingreso definitivo de bienes de producción nacional y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia la ZOFRATACNA califica como una exportación, y por ende le será de aplicación el régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, el Impuesto General a las Ventas, así como cualquier otra que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones, en lo que le fuere aplicable".

³ Tratándose de la exportación definitiva de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto del territorio nacional con destino a los CETICOS o ZOFRATACNA, se siguen los Procedimientos INTA-PG.02 sobre Exportación Definitiva o INTA-PE.02.01 sobre Despacho Simplificado de Exportación, de acuerdo a lo previsto en el numeral 1 del literal A5) de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.22 CETICOS, y el numeral 1 del literal F de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.23 ZOFRATACNA.

⁴ Los pronunciamientos de esta Gerencia señalados se encuentran publicados en el Portal Institucional.

ley que "Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrán establecer los procedimientos simplificados de restitución arancelaria".

En atención a lo cual, es que se aprueba el Reglamento de Restitución, que señala los requisitos y condiciones para acogerse al mencionado régimen devolutivo, señalándose entre éstos, que para la producción del bien exportado se hayan usado o consumido insumos extranjeros que fueron nacionalizados con el pago del íntegro de los tributos que gravaban su importación.

Asimismo, el artículo 3° del Reglamento de Restitución precisa que la tasa de restitución "será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su **costo de producción**". En tanto que el artículo 10° del mismo reglamento, detalla los indicadores de riesgo para presumir el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios, comprendiendo en su inciso f) la siguiente situación: "Cuando el porcentaje de **Utilidad Bruta** entre el **Costo de Producción** del bien exportado sea mayor al 350%".

A su vez, el artículo 4° del Decreto Supremo N° 135-2005-EF⁵ precisa los alcances de las normas precitadas, señalando que se entenderá por costo de producción al "costo incurrido en la producción, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, **conforme a las normas que rigen el Impuesto a la Renta**. En el caso de encargo total o parcial de producción a terceros, el costo de producción comprenderá el importe por el servicio prestado sin IGV, además de los conceptos antes señalados, de existir".

En ese orden de ideas, podemos apreciar que el beneficio de restitución se encuentra sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos y condiciones, partiendo del **incremento en el "costo de producción" del bien exportado**, dato que a su vez se utiliza para fijar el tope de la tasa de restitución. Ello nos remite a un análisis de costos, siendo importante resaltar que dentro de las normas del Impuesto a la Renta, el artículo 20° del TUO de la LIR⁶ se refiere al costo de producción como parte del costo computable de los **bienes enajenados**.

Es así que se entiende al costo de producción, como un desembolso que se espera recuperar en la enajenación o transferencia de propiedad del bien⁷, de ahí que el artículo 10° inciso f) del Reglamento de Restitución se refiere a la utilidad bruta para fijar un indicador de acogimiento indebido al beneficio, puesto que la utilidad bruta



⁵ Norma que modifica el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios.

⁶ "Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

(...)

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por: (...)

2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

(...)"

⁷ "Se entiende por costo, los desembolsos que se realizan para la producción de un bien o servicio y cuyo importe se espera recuperar con la venta de los productos o servicios que se generan (...) el costo de una existencia se deducirá en el ejercicio en que se venda o se disponga de ella, mientras que el costo de un activo fijo se deducirá a través de la depreciación". En: PICON GONZALES, Jorge. *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial*. Dogma Ediciones. Segunda Edición. Lima. 2007. Pág. 29.

también involucra la realización de ventas (enajenación), y se calcula registrando todas las ventas y deduciendo el costo en que se incurrió en la elaboración de los productos vendidos, lo que incluye materia prima, insumos, mano de obra directa y la depreciación de la maquinaria y equipo utilizado en la producción.

En ese sentido, dado que para efectos de la restitución de los derechos arancelarios se analiza el costo de producción de un bien exportado, como costo computable de un bien enajenado, queda claro que para efectos de la aplicación del mencionado beneficio se requiere que la operación de exportación definitiva por la que se solicita, se haya realizado a título oneroso, implicando la transferencia de propiedad entre dos partes contratantes para la entrega del bien producido a favor del adquirente.

Lo antes señalado se ve confirmado con el hecho de que el beneficio de restitución se encuentre establecido en función al valor FOB de los productos exportados, lo que demuestra que ese beneficio parte de la premisa de que existe una transacción a título oneroso entre dos partes contratantes⁸, es más, en el marco de dicha negociación posteriormente se puede producir la variación del valor FOB de los productos exportados, dando lugar a la rectificación del monto del beneficio⁹.

En este orden de ideas, aplicando lo antes expuesto al supuesto materia de consulta, tenemos que si bien todas las operaciones de ingreso de mercancías nacionales o nacionalizadas desde el resto del territorio nacional hacia los CETICOS y ZOFRATACNA califican como una exportación, en aplicación de las normas que regulan la restitución de los derechos arancelarios, este beneficio sólo se originará en los casos en los que se haya producido una transferencia a título oneroso (enajenación) del bien exportado, situación en la que se puede verificar el costo computable del bien enajenado y su utilidad bruta, según lo requiere el inciso f) del artículo 10º del Reglamento de Restitución y el artículo 4º del Decreto Supremo N° 135-2005-EF.



Debe recordarse que la finalidad del legislador al establecer el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios, es reducir el incremento de costos del exportador por efectos del pago de los impuestos que gravaron la importación de los insumos usados en la producción del bien exportado, a fin de que con la aplicación del mencionado beneficio, el precio de venta de su producto se haga más competitivo, favoreciendo la oferta nacional exportable, y cuya aplicación no tendría ninguna justificación en los casos en los que la transacción que da origen a la exportación sea realizada a título gratuito y más bien podría dar origen a situaciones de abuso del derecho.

En tal sentido, podemos señalar que a efectos de acogerse a los beneficios del procedimiento simplificado de restitución arancelaria, la exportación bajo beneficio debe haber sido resultado de una transacción a título oneroso entre dos partes contratantes, no siendo factible que se aplique este beneficio de restitución cuando se trata de la exportación definitiva que realiza el usuario de los CETICOS o ZOFRATACNA a favor de sí mismo, desde el resto del territorio nacional hacia dichas zonas especiales.

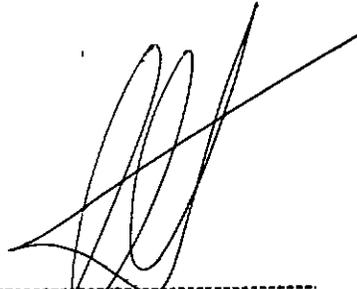
⁸ Las reglas Incoterms 2010 explican un conjunto de términos comerciales de tres letras que reflejan usos entre empresas en los contratos de compraventa de mercancías. Las reglas Incoterms, describe principalmente las tareas, costos y riesgos que implica la entrega de mercancías de la empresa vendedora a la compradora.

⁹ Esta rectificación se encuentra regulada en el numeral 1 del literal C de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.07 (v.3), lo que guarda concordancia con lo señalado en el literal G de la Sección VII del Procedimiento General "Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios" INTA-PG.07 (versión 4), aprobado mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 00118-2014-SUNAT-300000, que entra en vigencia conforme al cronograma de implementación aprobado con RS 075-2014/SUNAT.

IV. CONCLUSIÓN:

No resulta aplicable la restitución simplificada de los derechos arancelarios respecto a la exportación que realiza un usuario de los CETICOS o ZOFRATACNA a favor de sí mismo, desde el resto del territorio nacional hacia dichas zonas especiales, dado que en dicho supuesto no podemos referirnos a un costo de producción como costo computable de un bien enajenado, ni a una utilidad bruta a fin de verificar el acogimiento válido al mencionado beneficio, según lo requiere el inciso f) del artículo 10° del Reglamento de Restitución y el artículo 4° del Decreto Supremo N° 135-2005-EF.

Callao, 30 SET. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

MEMORÁNDUM N.º 194 -2014-SUNAT/5D1000

A : **MARÍA LOURDES HURTADO CUSTODIO**
Gerente de Procesos de Salida y Regímenes Especiales

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

ASUNTO : Restitución simplificada de los derechos arancelarios -
Exportación a sí mismo

REFERENCIA: Memorándum Electrónico N° 00015-2014-3A5000

FECHA : Callao, 30 SET. 2014

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si resulta aplicable la restitución simplificada de los derechos arancelarios tratándose de la exportación definitiva de mercancías que realiza un usuario de los CETICOS o ZOFRATACNA, a favor de sí mismo, desde el resto del territorio nacional hacia dichas zonas especiales.

Al respecto, le remitimos el Informe N.º 85-2014-SUNAT-5D1000 que absuelve las interrogantes planteadas, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/Jar