

INFORME N° 116 -2015-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formula consulta relativa a la nacionalización de productos finales, manufacturados en la Zona Franca de Tacna (ZOFRATACNA), elaborados con mercancías de producción nacional previamente exportadas de manera definitiva a ésta Zona Franca.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna; en adelante Ley de ZOFRATACNA
- Decreto Supremo N° 002-2006-MINCETUR, que aprueba el Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna; en adelante TUO del Reglamento de la Ley ZOFRATACNA.
- Decreto Ley N° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago; en adelante Ley de Comprobantes de Pago.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago, en adelante Reglamento de Comprobantes de pago.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 10-2015/5C0000, que aprueba el Procedimiento General "Importación para el consumo" INTA-PG.01-A (versión 2); en adelante Procedimiento INTA-PG.01-A.

III. ANÁLISIS:

¿Resulta legalmente factible que al amparo de los artículos 21° y 22° del TUO del Reglamento de la Ley de ZOFRATACNA, así como del numeral 3, literal a) del artículo 60° del RLGA, el mismo usuario de ZOFRATACNA ingrese al resto del territorio nacional sus productos finales mediante el régimen de importación para el consumo, adjuntando para tal efecto y como sustento de la declaración aduanera, una declaración jurada donde se señale el carácter no comercial de la operación y el valor de la mercancía?

En principio, debemos señalar que con la finalidad de contribuir al desarrollo socioeconómico sostenible del departamento de Tacna, mediante el artículo 1° de la Ley de ZOFRATACNA se declara de interés nacional el desarrollo de la Zona Comercial de Tacna y de la ZOFRATACNA para la realización de actividades industriales, agroindustriales, de maquila y de servicios.

A tal efecto, en el artículo 2° del citado dispositivo legal se define a la Zona Franca como la parte del territorio nacional físicamente delimitada, en la cual las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en territorio aduanero, gozando de un régimen especial en materia tributario aduanero, el que se rige en lo no previsto por ésta Ley, por las disposiciones tributarias vigentes.

En consonancia con la presunción de extraterritorialidad aduanera referida en el párrafo precedente, el artículo 21° del TUO del Reglamento de la Ley de ZOFRATACNA dispone que para su ingreso al resto del territorio nacional las mercancías que se encuentren en dicha Zona Franca requerirán de su destinación a determinados regímenes aduaneros, sujetándose a lo previsto en la LGA y previo pago de los derechos y demás impuestos que correspondan.¹

¹En el artículo citado se señala lo siguiente:



Por su parte, el artículo 21° del TZO del Reglamento de la Ley de ZOFRATACNA señala que cuando se trate de mercancías de producción nacional que se hubiesen exportado definitivamente a la ZOFRATACNA², las mismas estarán impedidas de ingresar al resto del territorio nacional a menos que el producto final que con estas se elaboró tenga una clasificación arancelaria distinta a la de sus insumos o componentes o partes y piezas, en cuyo caso deberán cancelarse los tributos de importación correspondientes.

En ese sentido, de conformidad con lo dispuesto en las normas antes mencionadas, sólo procede el ingreso al resto del territorio nacional de las mercancías nacionales que hubieran sido exportadas a ZOFRATACNA cuando estas han sido transformadas en un producto final que clasifique arancelariamente en una subpartida nacional distinta, debiendo para tal fin destinarse al régimen aduanero de importación para el consumo.

Sin embargo, no se observa en la normatividad que regula la materia, alguna disposición que señale que el ingreso de la mencionada mercancía al resto del territorio nacional, deba obedecer a la previa celebración de un contrato de compra-venta u otro tipo de transacción con un tercero, por lo que siendo que no existe ningún tipo de límite o restricción al respecto, podemos colegir que resultará legalmente válido que el envío se efectúe por un usuario de la ZOFRATACNA hacia sí mismo, en cuyo caso será él quien deberá proceder a su destinación aduanera al régimen de importación para el consumo – con Declaración Aduanera de mercancías (DAM) o Declaración Simplificada (DSI) según corresponda al valor- y cancelar los tributos correspondientes, adjuntando para tal fin la documentación aduanera pertinente.

Así tenemos, que conforme con el inciso a) del artículo 60° del RLGA, los documentos utilizados para el régimen de importación para el consumo son los siguientes:

1. *Declaración Aduanera de Mercancías;*
2. *Documento de transporte;*
3. **Factura, documento equivalente o contrato, según corresponda; o declaración jurada en los casos que determine la Administración Aduanera; y**
4. *Documento de seguro de transporte de las mercancías, cuando corresponda."*

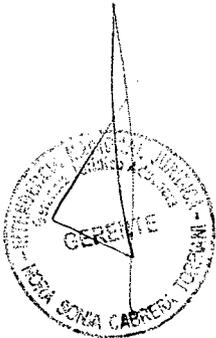
En este orden de ideas, entre la documentación exigible para el régimen de importación para el consumo se encuentra la factura, documento equivalente o contrato, siendo que sólo en los casos que la Administración Aduanera determine, procederá presentar una declaración jurada en sustitución de los mismos, situación que a la fecha sólo se ha establecido para las importaciones simplificadas tramitadas con DSI³; más no para la importación realizada por trámite ordinario al amparo de una DAM, por lo que en este último caso la presentación de la mencionada documentación resultaría en principio exigible.

No obstante, debe tenerse en cuenta que en el supuesto planteado como consulta, no ha existido una transacción con un tercero, sino más bien el envío de un usuario de la ZOFRATACNA a favor de sí mismo, revistiendo en consecuencia un carácter especial, en el que siendo válido que se efectúe ese tipo de envío y el correspondiente trámite de importación, no es legalmente posible que éste usuario emita algún tipo de comprobante de pago o contrato, en razón a que no existe una operación que suponga la transferencia de la mercancía a un tercero.

"Las mercancías que se encuentran en la ZOFRATACNA podrán ingresar al resto del territorio nacional, bajo los regímenes de depósito, importación, admisión temporal, importación temporal y reposición de mercancías en franquicia, sujetándose a lo señalado por la Ley General de Aduanas y normas modificatorias, así como al pago de los derechos y demás Impuestos de importación que corresponda, de ser el caso."

²Conforme lo establecen el artículo 24° de la Ley de ZOFRATACNA y el artículo 22° de su Reglamento, califica como exportación el ingreso definitivo a ZOFRATACNA de bienes nacionales y nacionalizados provenientes del resto del territorio nacional.

³Reguladas por el Procedimiento INTA-PE.01.01 - Despacho Simplificado de Importación.



En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley de Comprobantes de Pago y de su Reglamento⁴, la emisión de ese tipo de documentos sólo puede efectuarse en los supuestos bajo los que exista transferencia de bienes en propiedad o en uso hacia un tercero, por lo que solicitar en el supuesto en consulta la presentación de una factura comercial u otro tipo de comprobante de pago, resulta ser un imposible jurídico, lo mismo que también se presenta para el caso del contrato, en razón a que no existe transacción con terceros.

En este orden de ideas, considerando que en el supuesto materia de consulta la destinación al régimen de importación para el consumo de los productos finales elaborados en la ZOFRATACNA no es consecuencia de una transacción con terceros, no resulta material ni legalmente factible la presentación de una factura, documento equivalente o contrato, no encontrándose legalmente previsto el documento a presentar en ese tipo de situación, salvo en el caso del despacho simplificado en el que se ha establecido la presentación de una declaración jurada.

La falta de regulación antes anotada, refleja una laguna del derecho, definida por el Dr. Marcial Rubio Correa⁵ como "(...) *aquel suceso para el que no existe norma jurídica aplicable, pero que se considera que debiera estar regulado por el sistema jurídico*"⁶, por lo que teniendo en cuenta que no puede dejar de resolverse por vacío o deficiencia de la ley, corresponderá proceder cubrirla mediante integración jurídica⁷, aplicando el método de la Analogía⁸.

En ese sentido, siendo que el caso bajo consulta comparte la misma ratio legis que los supuestos previstos en los numerales 3 de los incisos b) y d) del artículo 60° del RLGA, en los que al no existir una venta se prevé la presentación de una **declaración jurada para la destinación aduanera a los regímenes de reimportación en el mismo estado o de exportación definitiva, consideramos que por interpretación analógica procede extenderle excepcionalmente sus alcances, en razón a que responden al mismo sustento, la operación no obedece a una venta o transacción con un tercero.**

De esta forma podemos concluir que por excepción, por interpretación analógica de lo dispuesto en los numerales 3 de los incisos b) y d) del artículo 60° del RLGA, en el supuesto bajo consulta procederá la presentación de una declaración jurada en calidad de "documento equivalente" a la factura o contrato que exige el numeral 3 del inciso a) del mismo artículo, la misma que deberá contener la información requerida por el inciso b), numeral 22, sección VII del Procedimiento INTA-PG.01-A⁹, en todo cuanto sea aplicable.

⁴ **Artículo 1°.-** Están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

(...)"
⁵ RUBIO CORREA, Marcial; "El sistema Jurídico, Introducción al Derecho", Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, décima edición, 2009, página 261

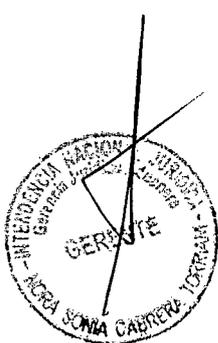
⁶ Precisa Marcial Rubio Correa, en contraste con la laguna del derecho, que el vacío legal es entendido como "... un suceso para el que no existe norma jurídica aplicable, pero que se considera que no debe estar regulado por el Derecho, rigiéndose en consecuencia por los principios hermenéuticos aplicables, fundamentalmente dos a estos efectos:

1. Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe (literal a. del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución), para aquellas situaciones en las que el agente se rige por el principio de libertad personal y,
2. El de que solo puede hacerse lo que está expresamente atribuido, con ejercicio de discrecionalidad cuando es aplicable, en los casos que se rige por el principio de la competencia asignada. Tal es el caso de los funcionarios público e inclusive privados (...)" Op.Cit.

⁷ "La integración jurídica, a diferencia de la interpretación, se produce cuando no hay norma jurídica aplicable y se debe, o se considera que se debe, producir una respuesta jurídica al caso planteado (...)" Rubio Correa, Op. Cit. Pag. 260

⁸ Rubio Correa, Op. Cit. Pag. 264.

⁹ Conforme lo prescrito en el numeral 1, literal I de la sección VII del Procedimiento INTA-PG.23, el producto final elaborado con mercancías nacionales que fueron exportadas definitivamente a la ZOFRATACNA y/o con mercancías provenientes



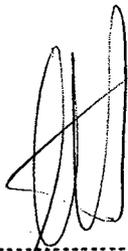
Lo antes mencionado evidencia la necesidad de regular el documento que corresponde presentar para el trámite de importación a consumo de mercancías que no se encuentren amparadas en ventas o transacciones realizadas con terceros, por lo que sin perjuicio de lo antes mencionado, se sugiere remitir copia del presente informe a INDEA a fin de que proceda a analizar y promover el proyecto normativo correspondiente.

IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado en el presente informe, podemos concluir lo siguiente:

1. Excepcionalmente, en los casos en que el usuario de ZOFRATACNA, sin mediar una operación de venta, destine con DAM al régimen de importación para el consumo los productos finales elaborados con mercancías de producción nacional exportadas definitivamente a dicha zona franca, podrá presentar como parte de la documentación que sustenta su trámite aduanero, una declaración jurada en calidad de "documento equivalente" a la factura o contrato que exige el numeral 3 del inciso a) del artículo 60° del RLGA, por las razones señaladas en el presente informe.
2. Remitir copia del presente informe a INDEA a fin que se implemente el proyecto normativo tendiente a regular vía procedimiento, la documentación que corresponde presentarse para el despacho aduanero al régimen de importación para consumo con DAM, de las mercancías que no han sido objeto de venta o de transferencia bajo algún título a un tercero, siendo enviadas hacia la misma persona natural o jurídica que efectuó su remisión.

Callao, 04 SET. 2015



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/naao
CA0379-2015

del exterior, podrá ser nacionalizado al resto del territorio nacional conforme a los Procedimientos Importación para el Consumo INTA-PG.01-A o Despacho Simplificado de Importación INTA-PE.01.01, según corresponda.

MEMORÁNDUM N° 309-2015-SUNAT/5D1000

A : **JORGE SALOMON MONTOYA ATENCIO**
Intendente (e) de la IA Tacna.

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

ASUNTO : Nacionalización de productos finales procedentes
de ZOFRATACNA.

REFERENCIA: Solicitud Electrónica SIGED N° 00039-2015-SUNAT/3G0122

FECHA : Callao, 24 SET. 2015

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual formula consulta relativa a la nacionalización de productos finales, manufacturados en la Zona Franca de Tacna (ZOFRATACNA), elaborados con mercancías de producción nacional previamente exportadas de manera definitiva a ésta Zona Franca.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° 116 -2015-SUNAT/5D1000, emitido por esta Gerencia, en el que se sustenta nuestra opinión para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

12