San José, 04 de junio de 2025
MH-DGA-DN-OF-0027-2025

Señora
Liliana Ureña Solís
Jefe, Depto. de Procesos Aduaneros
Dirección de Gestión Técnica – DGA
S.O.

Asunto: Solicitud de criterio legal respecto del uso de la figura de consignación de mercancías por parte de empresas de ZF – Categoría F) y uso de documento equivalente a la factura comercial.

Estimada señora:

En atención a correo electrónico mediante el cual remite consulta sobre el internamiento de mercancías en consignación a empresa de zonas francas categoría f) y el uso de documento equivalente, sobre el particular se brinda criterio en el siguiente sentido:

De la figura de consignación de mercancías:

En términos generales se define la consignación como *"...Contrato por el que una de las partes (consignante o tradens) entrega a la otra (consignatario o accipiens) determinadas cosas muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose ésta a procurar su venta dentro de un plazo, entregando al consignante el valor estimado de las cosas que venda y el resto de las no vendidas..."*[1]

Es decir, en la consignación de mercancías la parte consignante entrega al consignatario la custodia de éstas, conservando la propiedad legal de las mercancías hasta que se realice la venta definitiva, en otras palabras, el consignatario actúa como intermediario en la venta, es decir, actúa en nombre del propietario de las mercancías.

El uso de esta figura está legalmente autorizada en la normativa aduanera, sin embargo, tiene obligaciones ante el Fisco. A manera de ejemplo, se citan los siguientes artículos de la Ley General de Aduanas:

> *"ARTICULO 54.- Sujetos activo y pasivo.*
>
> *El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, acreedor de todos los tributos cuya aplicación le corresponde a la aduana.*

[1] Definición obtenida de: Definición de contrato de consignación - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE

El sujeto pasivo es la persona compelida a cumplir con la obligación tributaria aduanera, como consignatario, consignante de las mercancías o quien resulte responsable del pago, en razón de las obligaciones que le impone la ley". (El subrayado no del original). *(Véase también el art. 48 del CAUCA IV)*

"ARTICULO 56.- Abandono

Las mercancías serán consideradas legalmente en abandono en los siguientes casos:

(...)
f) (...) Asimismo, caerán en abandono las mercancías en el régimen de zona franca, cuando su consignatario haga renuncia expresa de ellas o cuando su abandono se establezca en forma evidente y manifiesta". (El subrayado no del original).

ARTICULO 64.- Destrucción y pérdida.

La pérdida o destrucción de las mercancías por caso fortuito, fuerza mayor o autorizada por la autoridad aduanera, extinguirá la obligación tributaria aduanera para el consignatario, en proporción con la destrucción o pérdida, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, tributarias, administrativas o penales de terceros. (El subrayado no del original). *(Véase también el art. 58 f) del CAUCA IV y art. 226 del RECAUCA IV)*

Ahora bien, para el caso concreto de los beneficiarios del régimen de Zonas Francas se citan los siguientes numerales del Reglamento a la Ley de Zonas Francas, que son de aplicación general para todas las categorías:

Artículo 62.- Obligaciones de los beneficiarios del Régimen. Son obligaciones de los beneficiarios del Régimen las siguientes:
(...)
b) Establecer sistemas contables y operativos que permitan el control permanente de la entrada, permanencia y salida de materias y mercancías, propias o en consignación. De sus sistemas contables o del registro de inventario permanente, por mercancía deberá poder determinarse el uso, la transformación y ubicación de dichos bienes". (El subrayado no del original).

"Artículo 106.-Exportación de mercancías en consignación. Cuando el beneficiario exporte mercancías producto de una venta en consignación, presentará la declaración aduanera de exportación cumpliendo con todos los trámites aduaneros establecidos para el régimen. En dicha declaración aduanera se deberá consignar el valor FOB, el valor agregado y adjuntar la factura proforma, la cual deberá consignar la misma información de una factura comercial definitiva.

Si la totalidad de las mercancías exportadas en consignación no son vendidas, el beneficiario podrá nuevamente internarlas al régimen, previa presentación de la declaración aduanera de internamiento, indicando el número de declaración de exportación que amparó la salida, en el tanto no hayan sido objeto de transformación

o modificación alguna, exceptuando los procesos necesarios para su mantenimiento.

*En el caso anterior, o cuando las mercancías sean vendidas a un precio distinto al declarado en la **factura proforma**, el beneficiario deberá remitir electrónicamente al Banco Central de Costa Rica, por los medios diseñados al efecto, en un plazo máximo de diez días hábiles contados a partir de la fecha de la factura definitiva, los ajustes correspondientes a la información de la venta definitiva: precio, valor FOB y cantidad. Asimismo, la empresa deberá realizar el ajuste contable correspondiente.*

En ambos casos, no se requerirá realizar una modificación a la declaración aduanera de exportación del régimen." (El subrayado no del original).

Para el caso de las empresas beneficiarias bajo la categoría f), *(Industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, independientemente de que exporten o no),* no existe en la normativa especial regulación respecto de la figura de consignación de mercancías, por lo que se utilizan las normas generales de aplicación a todos los beneficiarios del Régimen de Zonas Francas independientemente de su categoría, siendo viable el uso de la figura de mercancías en consignación, de conformidad con las normas antes citadas.

En otro orden de ideas, en cuanto a la consulta de si es posible la utilización de un documento equivalente a la factura, es importante indicar que el RLZF hace referencia al uso del documento equivale en dos escenarios, a saber:

1- En las ventas locales, de conformidad con el artículo 76: "***Respaldo de las compras locales.*** *Las transacciones realizadas al amparo de lo dispuesto por el artículo anterior, no necesitarán ir acompañadas de una Declaración Aduanera de Zona Franca por cada adquisición. Para efectos del no pago del Impuesto General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo, deberán estar respaldadas por comprobantes fehacientes emitidos por la empresa proveedora nacional y por la orden de compra o documento equivalente debidamente emitido por la empresa beneficiaria del Régimen (...)"* (El subrayado no del original).

2- En los servicios que brindan las SEL, de conformidad con el artículo 130 quáter, que señala: ***"Del documento equivalente a la factura comercial.*** *En el caso previsto en los artículos 128 quater y 129 inciso f) subinciso i, referente al supuesto en que no existe una compraventa de las mercancías o transferencia de dominio y éstas son consignadas a nombre de la empresa beneficiaria de servicios de logística, se debe aportar documento equivalente emitido por el remitente, el cual debe detallar la siguiente información (...)".*

Por lo anterior y de la lectura del artículo 106 del RLZF que indica que en la exportación de mercancías consignadas debe ampararse a la declaración aduanera y se deberá consignar el valor FOB, el valor agregado y adjuntar la factura proforma, la cual deberá consignar la misma información de una factura comercial definitiva, y que si la totalidad de las mercancías no fueron vendidas se pueden volver a internar al régimen de zonas

francas, previa presentación de la declaración aduanera de internamiento, indicando el número de declaración de exportación que amparó la salida, aplicando la analogía y en aras de la facilitación del comercio internacional, se puede decir que en el internamiento de mercancías en consignación al Régimen de Zonas Francas es viable la utilización de la factura proforma.

En lo que respecta a la consulta sobre cómo se resolvería el aspecto de facturación interna cuando una empresa de zonas francas esté autorizada bajo las categorías f) y c), salvo mejor criterio se considera pertinente hacer la consulta a la Dirección General de Tributación por ser un tema de su competencia.

Es menester indicar que, en el caso de regímenes especiales tributarios, no procede el pago diferido de la obligación tributaria aduanera de conformidad con el numeral 324 del Reglamento a la Ley General de Aduanas:

> ***Artículo 324. Regímenes especiales tributarios.*** *No procede el pago diferido de la obligación tributaria aduanera de las importaciones cuya mercancía o consignatario goce de un beneficio fiscal aduanero, tales como, pero no limitado a: importación definitiva con destino a Golfito, con exención parcial o total, perfeccionamiento activo, tiendas libres, devolutivo de derechos. (El subrayado no del original).*

Sin otro particular,

Firmado digitalmente por BERNARDO OVARES NAVARRO (FIRMA)
Bernardo Ovares Navarro
Director a.i.
Dirección Normativa

JESSICA QUIROS BALLESTERO (FIRMA) Firmado digitalmente por JESSICA QUIROS BALLESTERO (FIRMA) Fecha: 2025.06.04 15:00:05 -06'00'	GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-02-0494-0646. Fecha declarada: 04/06/2025 03:28:33 p. m.
Elaborado por: **Jéssica Quirós Ballestero** Abogada, Depto. Asesoría Dirección Normativa	Revisado por: **Gianni Baldi Fernández** Jefe Depto. Asesoría Dirección Normativa