San José, 24 de abril de 2024
MH-DGA-DN-OF-0052-2024
MH-DGA-DN-DA-EXP-0008-2024

Licenciada
Lilliana Ureña Solís, jefe
Depto. Procesos Aduaneros
S. O.

ASUNTO: Solicitud de criterio sobre facturación de mercancías vendidas localmente por parte de empresas de Zona Franca categoría f).

Estimada señora:

En atención a consulta realizada mediante oficio MH-DGA-DGT-DPA-OF-0007-2024, donde se solicita criterio sobre la facturación de mercancías vendidas localmente por parte de empresas de Zona Franca categoría f), se da respuesta a las preguntas en el orden en que fueron formuladas.

1. **La empresa señala que confecciona una factura para ella misma, en otras palabras, se trata de una factura interna, únicamente para efectos aduaneros. Dicha factura la hace al momento de la nacionalización de las mercancías.**

   Posteriormente, ampliando la consulta inicial, indica la empresa que cuando vende a su cliente ubicado en el territorio nacional, es en ese momento que elabora otra factura, la cual es electrónica.

   En este sentido, surge la duda para este Departamento ¿si ambas facturas deben ser electrónicas?

La consulta refiere al momento de la nacionalización de las mercancías, en el cual las empresas confeccionan una factura para ellas mismas, es decir, una factura interna, únicamente para efectos aduaneros, la cual generalmente no es emitida de manera electrónica. Posteriormente, cuando vende a su cliente ubicado en el territorio nacional, elaboran otra factura, la cual sí es electrónica.

Inicialmente debe indicarse que el artículo 3 del "Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios", Decreto Ejecutivo No. 41820-H, establece la obligación de utilizar comprobantes, de la siguiente manera:

> *"**Obligación general.** Están obligados al uso de comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley."*

Al respecto el artículo 2 de la "Ley del impuesto sobre la renta" N° 7092, define a los Contribuyentes de este impuesto de la siguiente manera:

> *"Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país (...)"*

Ahora bien, el artículo 4 de la "Ley de Impuesto al valor agregado (IVA)", N° 6826, agrega:

> *"Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios.*
>
> *Asimismo, también se considerarán contribuyentes las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas de cualquier naturaleza que efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, bienes intangibles y servicios, las cuales están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de esta ley. (...)"* Lo subrayado no corresponde a su original.

Debe recordarse que tanto el artículo 321 del RECAUCA IV, Decreto N° 42876-H-COMEX como el artículo 86 de la Ley General de Aduanas (LGA) y los numerales 46 y 247 de su Reglamento disponen la obligación de adjuntar a la Declaración aduanera transmitida electrónicamente el original de la factura comercial. Por lo tanto, la factura comercial supone uno de los documentos que sustentan la Declaración Aduanera, según el régimen de que se trate.

En este orden de ideas, en cuanto a los trámites aduaneros, la normativa aduanera vigente no exige la presentación de factura electrónica propiamente, no obstante, tal como se indicó supra, la normativa tributaria nacional sí lo exige.

Al respecto, mediante oficio de la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) número MH-DGT-OF-0181-2024, de fecha 20 de marzo del 2024, en respuesta a consulta realizada por el Departamento de Procesos Aduaneros sobre la facturación que deben llevar a cabo las empresas acogidas al régimen de zonas francas clasificadas en la categoría f), es decir, las "industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, independientemente de que exporten o no, que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 21 bis de la Ley de Régimen de Zonas Francas", se señala:

> *"Para tal supuesto, considera esta Dirección General que, toda empresa en zona franca que desee nacionalizar su mercancía (producida en el régimen de zona franca) para la venta en territorio nacional, deberá amparar el DUA con el respectivo comprobante electrónico, sea para este caso la factura electrónica. Este comprobante electrónico permitirá a la empresa disponer de un respaldo documental autorizado por la Administración Tributaria para efectos de cumplir con los requisitos de la internación de la mercancía a territorio nacional y fungirá como respaldo además para efectos tributarios en las ventas locales, demostrando el costo de la importación del producto.*
>
> *En este sentido, existirán dos momentos claves para estas empresas:*
>
> *1. Momento de internación o nacionalización de la mercancía. La empresa en zona franca que desee vender sus productos en el territorio nacional deberá primero nacionalizar los mismos, y para ello emitirá una factura electrónica que será el respaldo para el DUA correspondiente.*
>
> *2. Momento de la venta de la mercancía en el territorio nacional. Cuando la empresa en zona franca venda sus productos a terceros en el territorio nacional, deberá respaldar tal operación con otra factura electrónica.*
>
> *A efectos de poder diferenciar estas facturas electrónicas, en la primera de ellas, sea la utilizada para nacionalizar la mercancía, en el apartado de "Información de referencia", deberá la empresa señalar que esta factura se emite a efectos de nacionalizar la mercancía para su venta en el territorio nacional, y de disponerse el número de DUA, deberán indicarlo." (Lo subrayado no corresponde a su original).*

Dicho lo anterior, siendo que se trata de un tema de emisión de comprobantes tributarios electrónicos, esta Dirección Normativa respalda el criterio de la autoridad competente en la materia, derivado de la obligación legal (tal como lo señala el artículo 3 del "Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios", Decreto Ejecutivo número No. 41820-H), de que las empresas de Zona Franca, tanto al momento de la nacionalización de las mercancías, donde las empresas confeccionan una factura para ellas mismas, como cuando venden a su cliente ubicado en el territorio nacional, al momento de realizar la Declaración Aduanera de mercancías, elaboren la factura electrónica correspondiente.

Además, aclara la DGT que no existe impedimento alguno para que la misma empresa se emita este tipo de comprobantes electrónicos, al momento de la nacionalización de las mercancías (DUA 01-47), por lo que pueden ser utilizados sin ningún inconveniente, incluso cuando no vaya destinado a un tercero. siempre aclarando la finalidad con que se emiten.

Ahora bien, debe advertirse que en la actualidad el sistema informático Tecnología de Información para el Control Aduanero (TICA), solo permite la transmisión electrónica de imágenes y no así de archivos electrónicos, como sería una factura electrónica, siendo esto un inconveniente para las facturas electrónicas puedan ser transmitidas al sistema informático TICA, por lo tanto, hasta que se realicen las respectivas modificaciones al sistema, la factura debe trasmitirse en un formato compatible con el mismo y conservar la factura electrónica como respaldo.

Al respecto, el Manual de Procedimientos Aduaneros señala:

> *"6) Los documentos obligatorios que sustentan la declaración aduanera, según la modalidad de importación, deberán ser escaneados en forma completa tanto por el anverso como por el reverso cuando corresponda y enviados a la aduana a través de la Red de Valor Agregado (VAN), se exceptúa de esta regla el escaneo del dorso de la factura comercial que contiene la declaración jurada debidamente firmada por el importador, sin menoscabo de los controles aduaneros que los órganos competentes realicen cuando así lo consideren oportuno. Los originales de los documentos de respaldo del DUA, incluido el formulario que contiene la información de la DVA debidamente firmado por el importador, deberán ser archivados y custodiados por el agente de aduanas o declarante, según se trate, durante el plazo que establece la legislación vigente. Los documentos escaneados deberán cumplir con los requerimientos técnicos dictados a tal efecto."*

En este orden de ideas, lo relevante es la verificación de que la factura comercial cumpla con los requisitos legales vigentes.

2. (...) El interesado también desea saber si tampoco se deben incluir como parte del valor del producto final de venta en la factura interna para el DUA 01-47 el margen de ganancia, ni los costos indirectos. Previamente en un intercambio de correos por parte del DPA se les indicó que debían incluir "todos los costos asociados a la producción del bien final y todos los gastos en los que incurrió", sin embargo, la consulta persiste por parte de la empresa, por lo que ante dicha interrogante, nos interesa saber el criterio por parte de la Dirección Normativa, también sobre este particular.

Respecto de la consulta especifica de si debe incluirse como parte del valor del producto final de venta en la factura interna para el DUA 01-47 el margen de ganancia y los costos indirectos, al respecto el criterio de la DGT supra citado dispone:

> *"En cuanto a la inclusión de gastos y margen de utilidad, considera esta Dirección General que al momento de nacionalizar las mercancías sí se deben incluir todos los costos directos e indirectos incurridos para la producción del producto final, mas no así el margen de ganancia u otros costos asociados con la venta propiamente de esos productos, ya que en esta instancia no se está produciendo una venta, sino es solamente para el caso de la nacionalización de las mercancías.*
>
> *Ahora bien, cuando estas empresas vendan sus productos a clientes ubicados en el territorio nacional, será en ese momento donde al costo de la importación sí deben incluirle el margen de ganancia y otros costos asociados en la factura electrónica, ya que esta fase sí constituye un traslado de dominio de la mercancía."* Lo subrayado no corresponde a su original.

Lo anterior considerando además la Política General del Manual de Procedimientos Aduaneros:

> *"...8º) En los DUA 01-46: Liquidación de DAI y Ley 6946, de insumos por ventas locales de empresa de Zonas Francas categoría f), como el DUA 01-47: Ventas Locales de producto final de empresas de Zonas Francas categoría f), no se deben consignar el costo por flete y seguro de las mercancías".*

De esta manera, tanto esta Dirección Normativa como la DGT coinciden con lo ya indicado a la empresa Kellington Labs, mediante correo de fecha 12 de enero de este año, por parte del Departamento de Procesos Aduaneros, en cuanto a que en la factura interna deben incluirse todos los costos asociados a la producción del bien final y todos los gastos en los que se incurrió.

Sin otro particular, suscribe atentamente,

GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA)
Fecha: 2024.04.25 09:30:24 -06'00'

GIANNI BALDI FERNÁNDEZ, JEFE
DEPARTAMENTO DE ASESORÍA
DIRECCIÓN NORMATIVA

Elaborado por:
María Fernanda Corrales Sánchez, Abogada Depto. Asesoría, Dirección Normativa

MARIA FERNANDA CORRALES SANCHEZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por MARIA FERNANDA CORRALES SANCHEZ (FIRMA)
Fecha: 2024.04.24 14:21:19 -06'00'

Gestión 43-2024

Temas: 13.7 / 14 / 28.6.1 / 28.6.2

CC: Dirección de Fiscalización.