

MATERIA:

En relación con el Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) se formulan las siguientes consultas:

1. Si en un período determinado el valor de las notas de crédito es mayor que el valor FOB consignado en las declaraciones de exportación debidamente numeradas, que sustentan las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación ha sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponde la Declaración-Pago, ¿el límite del 19% a que se refiere el artículo 4° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables (RNCN) se calcularía tomando como base dicho valor negativo, o aquél debe considerarse cero?
2. De ser posible establecer un límite negativo, ¿es posible arrastrar dicho límite al siguiente período, al amparo del artículo 4° del RNCN y la mecánica del Impuesto General a las Ventas (IGV)?

BASE LEGAL:

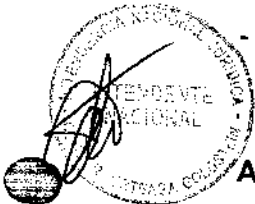
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, "Ley del IGV").
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N.° 126-94-EF, publicado el 29.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, "RNCN").

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV establece que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

Por su parte, el artículo 34° de dicha Ley señala que el monto del Impuesto que hubiera sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento. A fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII.

Asimismo, el artículo 35° de la mencionada Ley dispone que el saldo a favor establecido en el artículo anterior se deducirá del Impuesto Bruto, si lo

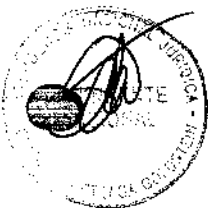


hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.


Agrega la norma, que si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o éste fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente. En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Conforme se puede apreciar de las normas antes citadas, tratándose de las exportaciones, nuestro ordenamiento legal ha adoptado el criterio de imposición en el país de destino, según el cual la imposición se producirá en el país donde los bienes o servicios sean consumidos, por lo que las exportaciones concurren al mercado internacional no afectas al IGV⁽¹⁾. Dicho criterio también implica reconocer el derecho del exportador de recuperar el Impuesto que haya afectado sus adquisiciones de bienes y servicios destinados a la exportación, de lo contrario se estaría distorsionando la técnica del valor agregado⁽²⁾.

Cabe indicar que, en nuestra normatividad, el derecho del exportador a recuperar el IGV de sus adquisiciones destinadas a las exportaciones se encuentra previsto en los artículos 34° y 35° de la Ley del IGV antes citados.

- 
2. De otro lado, el RNCN en su artículo 3° señala que el Saldo a Favor por Exportación se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del sujeto y de quedar un monto a su favor, éste se denominará SFMB. Añade que del SFMB se deducirá las compensaciones efectuadas y de quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante las Notas de Crédito Negociables.

Al respecto, el artículo 4° del RNCN dispone que la compensación o devolución antes mencionada tendrá como límite un porcentaje equivalente



¹ Ricardo Fenochietto (en "El Impuesto al Valor Agregado", Editorial La Ley, Argentina, 2da edición, 2007, página 1147-1148) señala que "Respecto a la vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en materia de comercio internacional o interjurisdiccional, rigen dos criterios en cuanto a que Estado debe percibir los impuestos al consumo: **el de destino y el de origen**. De acuerdo con el primero de estos criterios, los productos deben salir libres de impuestos del lugar en donde se fabricaron, debiendo gravarlo el país de destino, donde se ha de consumir el bien. Según el segundo de estos criterios, el de origen, los impuestos deben ser pagados al país o jurisdicción donde se fabricó el bien, eximiéndoselos en el lugar donde se consumen, o sea en el de destino."

² Dado que se tendría que asumir, como parte del costo del producto exportado, el IGV que gravó las adquisiciones.

a la tasa del IGV incluyendo el IPM, sobre las exportaciones realizadas en el período. El SFMB que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

Agrega que el SFMB cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

Por su parte, el artículo 5° del RNCN establece que a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, entre otras disposiciones que, en la exportación de bienes, el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas, que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago

Además, señala que del monto de las exportaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá o adicionará, en su caso, el monto correspondiente a los ajustes efectuados mediante las Notas de Débito y Crédito emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago.

3. Como se puede apreciar, el RNCN regula el procedimiento para la determinación del SFMB, estableciendo que la compensación o devolución de éste tendrá como límite el 19% de las exportaciones realizadas en el período.

Ahora bien, para la determinación del referido límite, el artículo 5° del RNCN no ha señalado que el monto de las exportaciones de bienes no pueda ser un valor negativo, ni tampoco que el referido límite no pueda ser arrastrado a los períodos siguientes hasta agotarlo. No obstante, la posibilidad se encuentra justificada por la misma técnica del valor agregado⁽³⁾.

³ Es del caso mencionar que el artículo 26° de la Ley del IGV regula las deducciones del Impuesto Bruto, las cuales deberán estar respaldadas por notas de crédito. Nótese que en dicho artículo tampoco se ha previsto expresamente la posibilidad de que exista un débito negativo, lo cual, sin embargo, puede resultar posible a fin de determinar el valor agregado sujeto a imposición.

Sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 04192-3-2005 se señala que la Administración Tributaria verificó las operaciones de venta, notas de crédito y notas de débito de un período determinado, resultando ventas negativas, no existiendo impuesto bruto resultante, motivo por el que la recurrente optó por trasladar el resultado negativo como un saldo a favor del período siguiente para arrastrarlo hasta agotarlo, situación que no fue cuestionada por dicho Tribunal.

Asimismo, en lo que corresponde al crédito fiscal, el artículo 27° de la Ley del IGV regula las deducciones del mismo, las cuales deberán estar respaldadas por las notas de crédito. Cabe indicar que en este supuesto tampoco el legislador ha previsto en forma expresa la existencia de un crédito fiscal negativo, no obstante su existencia –al igual que en el caso del débito fiscal– resulta posible.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N.° 02013-3-2009, concluyó que cuando se realice el ajuste al crédito fiscal y se produzca un exceso no cubierto por el crédito fiscal generado en el período,

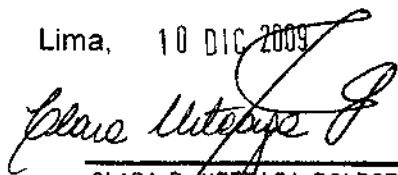
En efecto, el límite establecido para la compensación o devolución del SFMB es el equivalente al débito fiscal que hubiera surgido de considerar a las exportaciones como operaciones gravadas con la tasa del 19%, lo cual le permitirá al exportador recuperar el IGV de las adquisiciones destinadas a las operaciones de exportación hasta ese límite, sin perjuicio del arrastre que corresponda al exceso del referido límite como Saldo a Favor por exportación a los meses siguientes, según lo dispuesto en el artículo 4° del RNCN.

En tal sentido, el límite de las compensaciones o devoluciones a que se refiere el artículo 4° del RNCN, se calculará tomando como base el valor negativo de las exportaciones que resulte en un período, en caso las notas de crédito -que ajustan el precio de las mercancías exportadas de un período anterior- sea mayor que el valor FOB consignado en las declaraciones de exportación debidamente numeradas, que sustentan las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago.

CONCLUSIONES:

1. El límite de las compensaciones o devoluciones, a que se refiere el artículo 4° del RNCN, se calculará tomando como base el valor negativo de las exportaciones que resulte en un período.
2. Dicho límite podrá ser arrastrado a los períodos siguientes.

Lima, 10 DIC 2009



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



ebb
A0749-D9
IGV - SFMB-limite

éste puede ser susceptible de ser considerado contra el crédito fiscal que se genere en el período siguiente, hasta agotar su importe.