

INFORME N.º 064-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de empresas dedicadas al cultivo de la tara, las cuales suelen invertir considerables sumas de dinero en la etapa pre-productiva de dicha actividad, siendo difícil que dichos gastos sean cuantificados desde un inicio. Sin embargo, de acuerdo al Apéndice I del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), la tara es un producto exonerado del IGV hasta el 31 de diciembre de 2012.

Dentro de ese contexto, se formulan las siguientes consultas:

- 1) Si las empresas cultivadoras de tara que se encuentran en una etapa pre-productiva, realizan sus declaraciones mensuales asumiendo la existencia de un crédito fiscal generado por los impuestos pagados en las adquisiciones aplicables únicamente a una operación no gravada, ¿el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones realizadas durante la etapa pre-productiva del cultivo de la Tara podrá ser utilizado desde el 1.1.2013 (fecha en que las ventas de dicho producto volverían a estar gravadas con el IGV)? Ello en función a que a partir de ese momento se configurarán los requisitos que establece el artículo 18º de la Ley del IGV para que una operación otorgue derecho al crédito.
- 2) En todo caso, ¿es correcto asumir que esa situación no supone la aplicación retroactiva de la norma? Toda vez que, al ser un hecho objetivo el que se haya pagado el IGV por las adquisiciones realizadas, debe entenderse que existe el derecho del contribuyente de beneficiarse con el crédito fiscal que este impuesto ha generado, a pesar de que aún no pueda aplicarlo por no realizar una actividad gravada. Por lo que, podríamos colegir que solo se trataría de esperar que un hecho real, por el paso del tiempo, encaje en el supuesto normativo que configura el beneficio.
- 3) Para que dicho crédito fiscal pueda ser aplicado según lo expuesto en el acápite anterior, ¿será necesario que la empresa renuncie a la exoneración que le favorece o es que la renuncia significaría la pérdida de dicho crédito fiscal? Ello considerando que, si bien el artículo 12.3 del Reglamento de la Ley del IGV e ISC establece que los contribuyentes que renuncien a su exoneración podrán utilizar como crédito fiscal el Impuesto consignado en los comprobantes de pago por adquisiciones efectuadas a partir de la fecha en que se haga efectiva la renuncia, no existe ninguna norma que establezca dicha excepcionalidad para el caso en que la operación vuelva a encontrarse gravada nuevamente a consecuencia del término de la vigencia de la exoneración.
- 4) En defecto de lo anterior, ¿podría aplicarse la compensación del IGV pagado en adquisiciones de bienes o servicios necesarios para el cultivo de Tara, como un crédito para pagar las futuras deudas tributarias de la empresa? Ello, considerando que si bien la empresa no es el contribuyente directo del Impuesto (por el IGV pagado en las adquisiciones), sí es quien indirectamente

asume dicho costo, en tanto los proveedores trasladan el impuesto a sus clientes.

- 5) De ser posible la compensación, ¿el procedimiento no contencioso a iniciar (asumiendo que debe de ser a solicitud de parte) habría de incluir también una solicitud de reconocimiento de crédito, o es que ésta no resulta necesaria para este tipo de supuesto?
- 6) Finalmente, de no resultar aplicable ninguno de los escenarios anteriores, ¿cuál sería el tratamiento tributario posible para que las empresas cultivadoras de tara no pierdan el crédito fiscal que habría de generarse con los impuestos pagados durante su etapa pre-productiva por las adquisiciones aplicadas a dicha operación?

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.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029 -94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

Se parte de la premisa que las compras a que se refiere el supuesto planteado en la consulta están destinadas exclusivamente a la venta de tara, operación que actualmente se encuentra exonerada del IGV.

1. De acuerdo con el artículo 11º del TUO de la Ley del IGV, el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII del Título I de dicho TUO.

Al respecto, el artículo 18º del TUO en mención señala que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Agrega el inciso b) de dicho artículo que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el Impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el Impuesto.

Por otra parte, el artículo 69º del mismo TUO indica que el IGV no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

2. Como puede apreciarse, el crédito fiscal es un derecho reconocido al contribuyente para fines del cálculo del Impuesto a pagar de cada período fiscal.

Asimismo, las adquisiciones de bienes y servicios así como los contratos de construcción y las importaciones otorgan derecho a crédito fiscal cuando se destinen a operaciones gravadas, salvo en el caso de servicios prestados en el exterior, por lo cual debe descartarse que este derecho surja en el supuesto en que tengan como destino la realización de operaciones exoneradas.

En tal caso, de no poder utilizarse el IGV trasladado al contribuyente como crédito fiscal, dicho IGV constituirá costo o gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

3. Ahora bien, el artículo 1° del TUO de la Ley del IGV señala que se encuentra gravada con este impuesto, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

No obstante, de acuerdo con los artículos 5° y 7° del citado TUO, están exoneradas del IGV hasta el 31.12.2012 aquellas operaciones contenidas en los Apéndices I y II del mismo TUO. En el Literal A) del Apéndice I se contempla la venta de la tara (Partida Arancelaria 1404.10.30.00).

En ese sentido, tal como se señala en el Informe N.° 039-2003-SUNAT/2B0000⁽¹⁾, en el supuesto de adquisiciones que se destinen a la venta de la tara, el IGV trasladado en dichas adquisiciones no tendrá el carácter de crédito fiscal.

Cabe agregar que las normas que regulan el IGV no contemplan la posibilidad de diferir el cumplimiento del requisito sustancial analizado a un momento posterior a aquel en el cual debe entenderse producida la operación que produjo la traslación del IGV al adquirente, por lo cual este no podrá utilizarse como crédito fiscal a partir de la fecha en que finalice la exoneración a la venta de la tara.

4. Asimismo, en caso que el sujeto renuncie a la exoneración del IGV, debe tenerse en cuenta que, según el numeral 12.1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, la renuncia se hará efectiva desde el primer día del mes siguiente de aprobada la solicitud que para tal efecto debe presentarse.

Adicionalmente, el numeral 12.3 del mismo artículo dispone que los sujetos cuya solicitud de renuncia a la exoneración hubiera sido aprobada podrán utilizar como crédito fiscal, el Impuesto consignado en los comprobantes de pago por adquisiciones efectuadas a partir de la fecha en que se haga efectiva la renuncia.

Por lo tanto, de acuerdo con los numerales citados, no es posible que el IGV trasladado por las adquisiciones efectuadas antes de que surta efecto la renuncia a la exoneración pueda ser utilizado como crédito fiscal respecto al impuesto bruto que se origine en las ventas gravadas de la tara.

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

5. Por otra parte, las normas sobre la materia tampoco han concedido la posibilidad que el IGV trasladado en las adquisiciones que no otorgan derecho al crédito fiscal por destinarse a operaciones exoneradas del IGV, como la venta de la tara, pueda compensarse contra futuras deudas tributarias del adquirente.

En efecto, tal como se ha expuesto, el crédito fiscal tiene como finalidad ser deducido del impuesto bruto del IGV para el cálculo del impuesto a pagar en cada período fiscal.

En ese orden de ideas, dicho IGV trasladado debe ser considerado como costo o gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES:

1. El IGV trasladado en los bienes y servicios que se adquieran y que se destinen a la venta de la tara no tendrá el carácter de crédito fiscal ni tampoco podrá utilizarse como crédito fiscal a partir de la fecha en que finalice la exoneración a la venta de la tara.
2. En caso que el sujeto renuncie a la exoneración, no es posible que el IGV trasladado en adquisiciones efectuadas antes de que surta efecto la renuncia pueda ser utilizado como crédito fiscal respecto al impuesto bruto que se origine en las ventas gravadas de la tara.
3. El IGV trasladado en adquisiciones que no otorgan derecho al crédito fiscal por destinarse a operaciones exoneradas del IGV, como la venta de la tara, no puede compensarse contra futuras deudas tributarias del adquirente.
4. Dicho IGV trasladado debe ser considerado como costo o gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

Lima, 30 MAYO 2011

Original Firmado Por
MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica