

INFORME N.º 018-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas respecto al requisito sustancial para ejercer el derecho al crédito fiscal previsto en el inciso b) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo:

1. ¿Cumplen con dicho requisito aquellas adquisiciones o importaciones destinadas directa o inmediatamente a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto?
2. ¿El requisito establecido en el mencionado inciso se cumple también respecto de aquellas adquisiciones o importaciones cuyo destino indirecto o mediato es una operación por la que se deba pagar el Impuesto?
3. Un sujeto que aporta bienes importados a un contrato de consorcio sin contabilidad independiente (operación no gravada con el IGV), cuyo destino indirecto o mediato es una operación gravada con el IGV (la venta en el país del mismo bien al término del contrato de consorcio), ¿podrá utilizar como crédito fiscal el IGV pagado en la importación del referido bien?

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:

1. De conformidad con el artículo 11º y siguientes del TUO de la Ley del IGV, así como el artículo 5º de su Reglamento, 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 dicha Ley; salvo los casos de la utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados y de la importación de bienes, en los cuales el impuesto a pagar es el Impuesto Bruto.

En lo que corresponde al crédito fiscal, el artículo 18º del citado TUO dispone que 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 utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el Impuesto⁽¹⁾.

El establecimiento de dicho requisito obedece a la propia estructura del Impuesto al Valor Agregado, el cual contempla un mecanismo de deducción de impuesto contra impuesto a fin de evitar el efecto acumulativo por la aplicación plurifásica del tributo. En consecuencia, el crédito fiscal se justifica si es que en la etapa posterior del ciclo de producción y comercialización la adquisición se destina a operaciones gravadas con el impuesto.

En ese sentido, el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones⁽²⁾ ha señalado que el requisito establecido en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV tiene por objeto evitar que aquellas adquisiciones gravadas con el impuesto que se destinan a las operaciones no gravadas que efectúe un contribuyente, otorguen derecho a crédito fiscal.

De este modo, el requisito en comentario “supone la negación del crédito fiscal para el desarrollo de operaciones inafectas o exoneradas, de manera que los productos inafectos o exonerados llevan incluido en su costo la carga del IGV que incidió sobre sus factores de producción gravados”⁽³⁾.

Por lo expuesto, no da derecho a crédito fiscal el IGV trasladado en las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones inafectas o exoneradas.

2. Ahora bien, respecto al momento a partir del cual el IGV de una adquisición puede ser computada como crédito fiscal, en el Informe N.º 311-2003-SUNAT/2B0000⁽⁴⁾ se ha señalado “(...) que nuestra legislación ha optado por el Sistema del Impuesto al Valor Agregado calculado por deducción

¹ El numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

² Tales como las Resoluciones N.ºs 01266-4-2003, 10151-3-2007 y 01564-2-2012.

³ RISSO MONTES, Carolina. “El Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas Peruano”. Ponencia individual presentada por la autora en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, 2003. Página 321.

⁴ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

inmediata de impuesto contra impuesto (esto es, a través de la aplicación del crédito fiscal). En este caso, dicha deducción se efectúa sobre base financiera con deducciones amplias y tipo consumo”.

Agrega el citado documento que “En efecto, doctrinariamente, la deducción inmediata sobre base financiera, supone deducir del impuesto por las ventas del período, el correspondiente a las compras o importaciones efectuadas en el mismo período, independientemente del hecho que los bienes vendidos provengan de la producción del período o de existencias anteriores, y aún cuando los bienes comprados no se hubieren utilizado en la producción del período”.

Fluye de lo expuesto, que por la técnica del IGV, el tributo correspondiente a las compras o importaciones efectuadas en un período deberá ser deducido del Impuesto Bruto de dicho período teniendo en cuenta el destino potencial de las adquisiciones a la realización de operaciones que se encuentren sujetas al pago del Impuesto.

Así pues, no es posible diferir el cumplimiento del requisito relativo al destino de los bienes a un momento posterior, sino que por el contrario éste se determina en función del destino previsible de los mismos al momento de su adquisición⁽⁵⁾.

En el mismo sentido, Walker VILLANUEVA⁽⁶⁾ señala que aunque la norma no lo precise, debe determinarse el destino de las operaciones en el momento de la adquisición.

De este modo, en el momento de la realización de la adquisición de los bienes y servicios, contratos de construcción e importación, se debe determinar el destino inmediato de tales operaciones, para efectos del crédito fiscal del período, siendo que su deducción sólo se justifica si es que en la etapa posterior del ciclo de producción y comercialización la adquisición se destina a una operación gravada con el IGV.

Por lo expuesto, respecto a la primera y segunda consultas, cumplen el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV solo aquellas adquisiciones o importaciones destinadas directa o inmediatamente a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto.

3. En cuanto a la tercera consulta, de conformidad con el numeral 9.3 del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV, son contribuyentes del Impuesto la

⁵ En el Informe N.º 064-2011-SUNAT/2B0000 disponible en el Portal SUNAT, se consultó si procede tomar el crédito fiscal procedente de la adquisición de unos bienes gravados que se destinaron inicialmente a una operación exonerada, que luego se encontraría gravada por haberse renunciado a la exoneración, habiéndose concluido al respecto 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”*.

⁶ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Tax Editor. Primera Edición. Perú, 2009, página 300.

comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Así pues, los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no son contribuyentes del IGV, teniendo esa calidad las partes contratantes en la medida que realicen operaciones gravadas con el impuesto.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el inciso n) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV, no está gravada con el IGV la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT⁽⁷⁾.

Cabe indicar que la inclusión de la asignación en mención como operación inafecta al Impuesto se realizó para evidenciar que tal supuesto no constituye un hecho imponible por cuanto no existe transferencia de propiedad ni prestación de servicios a terceros⁽⁸⁾. En este sentido, se considera que cada parte realiza la actividad internamente con el contrato, no existiendo una operación con terceros susceptible de ser gravada con el IGV.

Por lo tanto, al no existir una operación con terceros, a fin de verificar el cumplimiento del requisito sustancial previsto en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV, se debe tener en cuenta si las operaciones que las partes realizan como consecuencia de la ejecución del contrato se encuentran gravadas con el IGV, al ser este el destino directo o inmediato de las adquisiciones⁽⁹⁾.

⁷ De conformidad con el artículo 446° de la Ley General de Sociedades, Ley N.° 26887 (publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias), los bienes que los miembros del consorcio afectan al cumplimiento de la actividad a que se han comprometido, continúan siendo de propiedad exclusiva de éstos.

⁸ De acuerdo con los fundamentos que sustenta la inclusión de dicho inciso en la Ley del IGV, Decreto Legislativo N.° 821, publicado el 23.4.1996.

⁹ Al ser las partes contribuyentes del IGV y no el consorcio sin contabilidad independiente, ellas tendrán el derecho a ejercer el crédito fiscal de las adquisiciones destinadas a las operaciones gravadas como consecuencia de la ejecución del contrato. Así pues, la consideración de operación no gravada que se otorga a la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato (inciso n) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV), no debe repercutir en el ejercicio del derecho al crédito fiscal que tienen derecho las partes.

Por ello, el acápite ii) del numeral 6.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV, respecto a la aplicación del crédito fiscal, al regular el caso de sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas, dispone que para efecto de la prorrata no se consideran como operaciones no gravadas las previstas, entre otros, en el inciso n) del artículo 2° de la Ley del IGV, esto es, que las partes contratantes conservan el derecho de utilizar el crédito fiscal respectivo, por cuanto las asignaciones de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción no son operaciones con terceros.

Por lo expuesto, el sujeto que aporta bienes importados a un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, y que a través de dicho contrato realice directa e inmediatamente operaciones gravadas con el IGV, habrá cumplido con el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV.

CONCLUSIONES:

En relación con el requisito sustancial para ejercer el derecho al crédito fiscal previsto en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV:

1. Cumplen con dicho requisito aquellas adquisiciones o importaciones destinadas directa o inmediatamente a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto.
2. No cumplen con el requisito establecido en el mencionado inciso aquellas adquisiciones o importaciones cuyo destino directo o inmediato sea una operación por la que no se deba pagar el Impuesto, aun cuando se destinen de manera indirecta o mediata a una operación por la que sí se deba pagar el tributo.
3. El sujeto que aporta bienes importados a un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, y que a través de dicho contrato realice directa e inmediatamente operaciones gravadas con el IGV, habrá cumplido con el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18° del TUO de la Ley del IGV.

Lima, 10 de Febrero de 2014

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA