

INFORME N.º 076-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. ¿Las entidades del Estado pueden emplear como crédito fiscal el IGV pagado en sus importaciones, producto de la adquisición de bienes por licitaciones en las que han intervenido personas jurídicas no domiciliadas?
2. ¿La participación en consorcio, donde interviene una empresa domiciliada y otra no domiciliada, obliga necesariamente a que sea la empresa domiciliada la que tenga que llevar la contabilidad del consorcio en caso el contrato tenga una duración menor a los tres (3) años?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- 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, 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).
- Resolución de Superintendencia N.º 022-98-SUNAT, que aprueban normas sobre documentos que contribuyentes utilicen para atribución del crédito fiscal y/o del gasto o costo para efecto tributario, conforme al Decreto Legislativo N.º 821, publicada el 11.2.1998.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta se tiene que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 9.2 del artículo 9º de la Ley del IGV, tratándose de las personas naturales, personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:
 - i. Importen bienes afectos⁽¹⁾;
 - ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Por su parte, el artículo 11º de la Ley del IGV dispone que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito

¹ El inciso e) del numeral 1 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del IGV establece que se encuentra gravada con el IGV la importación de bienes, cualquiera sea el sujeto que la realice.

fiscal. Agrega dicho artículo que en la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto.

A su vez, el artículo 12° de la citada Ley señala que el Impuesto Bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible⁽²⁾; siendo que el Impuesto Bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario, es la suma de los Impuestos Brutos determinados por las operaciones gravadas de ese período.

Así pues, de las normas antes citadas se tiene que las entidades del Estado serán sujetos del IGV cuando importen bienes y, en tal supuesto, considerarán como Impuesto a Pagar el Impuesto Bruto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible. Adicionalmente, en caso dichas entidades efectúen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto⁽³⁾, determinarán mensualmente el Impuesto, deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal correspondiente.

Ahora bien, en lo que respecta al crédito fiscal, el artículo 18° de la Ley del IGV dispone que el mismo 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.

Asimismo, la norma señala que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b) 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⁽⁴⁾⁽⁵⁾.

² De conformidad con el inciso e) del artículo 13° de la Ley del IGV, en las importaciones, la base imponible está constituida por el valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del IGV.

³ Además de la importación de bienes y de la utilización de servicios en el país prestados por sujetos no domiciliados, en los cuales el IGV a pagar es el Impuesto Bruto.

⁴ Cabe indicar que el artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 1116 (publicado el 7.7.2012) ha modificado el inciso b) del artículo 18° de la Ley del IGV. De acuerdo con la Única Disposición Complementaria Final del indicado Decreto Legislativo, dicha modificación entraría en vigencia a partir del 1 de agosto de 2012.

⁵ El artículo 22°A de la Ley del IGV señala que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto a los que se refiere el artículo 34°A de la Ley, 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.

De acuerdo con la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.° 1116, los artículos 22°A y 34°A de la Ley del IGV se encuentran derogados a partir del 1 de agosto de 2012.

Así pues, el IGV pagado en la importación del bien por parte de las Entidades del Estado podrá ser utilizado como crédito fiscal en la medida que el monto de la adquisición sea permitido como gasto o costo, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta⁽⁶⁾, y se destine a operaciones por las que se debe pagar el IGV.

Adicionalmente a lo antes indicado, se deberá cumplir con los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV, que le resulten aplicables, así como en el artículo 2° de la Ley N.°29215⁽⁷⁾.

Por lo expuesto, las entidades del Estado podrán deducir el IGV pagado en la importación del bien en la medida que cumpla con los requisitos a que se refiere el artículo 18° de la Ley del IGV, los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV y el artículo 2° de la Ley N.°29215.

2. Respecto a la segunda consulta, en principio debe considerarse que de conformidad con el inciso e) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de su Reglamento, se consideran domiciliadas en el Perú, en cuanto a su renta de fuente peruana, los establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, constituyéndose como tales, entre otros, cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior⁽⁸⁾.

Ahora bien, en cuanto al tema materia de consulta, cabe indicar que el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, entre otros, los consorcios, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus partes contratantes.

Añade la citada norma que, sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días⁽⁹⁾.

Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

De lo expuesto se tiene que los consorcios -como regla general- deben llevar su contabilidad en forma independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sólo en determinados supuestos, como es el caso de contratos con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, la norma ha facultado a los sujetos partícipes del consorcio a

⁶ Aun cuando no se encuentre afecto a dicho Impuesto.

⁷ Dicho artículo dispone que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV (entre los cuales está la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes) deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. A lo señalado en el mencionado artículo 2° no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV.

⁸ Añade el Reglamento que en tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo señalado, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

⁹ Agrega la norma que de no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud; y quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo.

que cada uno lleve la contabilidad de las operaciones que realiza en virtud del contrato, o que designen a uno de ellos para que lleve la contabilidad del mismo.

En relación con el último supuesto, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 022-98-SUNAT establece que deberá comunicarse a la SUNAT después de diez (10) días de firmado el contrato, quién va a realizar las funciones correspondientes al operador y encargado de emitir el documento de atribución para que los demás partícipes puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, de los documentos anotados en el Registro Auxiliar señalado en el artículo 8° de dicha Resolución⁽¹⁰⁾.

Conforme a lo dispuesto en el mencionado artículo 8° de la Resolución en comentario, el operador deberá llevar dicho Registro Auxiliar por cada contrato, en el que se anotarán mensualmente los comprobantes de pago y las declaraciones únicas de importación que den derecho al crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, así como el documento de atribución correspondiente.

Así pues, las normas anteriormente citadas prevén que el operador, quien lleva la contabilidad del contrato, emita el documento de atribución que permita sustentar a cada partícipe el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo correspondiente.

Cabe indicar que entre los requisitos mínimos a consignar en el documento de atribución, previstos en el numeral 1.1. del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 022-98-SUNAT, se encuentra el número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) del Operador.

Ahora bien, dado que de conformidad con el inciso f) del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 210-2004-SUNAT⁽¹¹⁾, no deben inscribirse en el RUC los no domiciliados cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente, se puede afirmar que en el supuesto materia de la segunda consulta, los no domiciliados no pueden ser operadores y, por ende, llevar la contabilidad del contrato.

Lo señalado en el párrafo anterior es sin perjuicio de la calificación de establecimiento permanente que pudiera corresponder.

CONCLUSIONES:

1. Las entidades del Estado, que no realicen actividad empresarial podrán deducir el IGV pagado en la importación del bien en la medida que cumpla con los requisitos a que se refiere el artículo 18° de la Ley del IGV, los requisitos formales previstos en el artículo 19° de la Ley del IGV, que le resulten aplicables, y el artículo 2° de la Ley N.° 29215.
2. En un contrato de colaboración empresarial con vencimiento a plazos menores a tres (3) años, donde interviene una empresa domiciliada y otra no domiciliada, la empresa domiciliada debe llevar la contabilidad de dicho contrato.

Lima, 1 de agosto de 2012

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

Ebb/ A0303-D12
IGV – Crédito Fiscal
Impuesto a la Renta – Consorcio que no lleva contabilidad independiente

¹⁰ Según lo señalado en el artículo 2° de la Resolución en comentario.

¹¹ Que aprueba disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N.° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes, publicada el 18.9.2004, y normas modificatorias.