

INFORME N.º 078-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En el supuesto de una empresa exportadora que viene desarrollando dos proyectos de inversión que se dividen en etapas, tramos o similares, los cuales se han venido acogiendo al Régimen Especial de Recuperación Anticipada (RERA) del Impuesto General a las Ventas (IGV), se consulta lo siguiente:

1. Si el hecho de que esta empresa comience a solicitar la devolución de su Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) correspondiente a sus adquisiciones destinadas a las etapas que ya se encuentran en explotación, conlleva a que no pueda solicitar la devolución del IGV bajo el RERA de dicho impuesto, respecto de aquel generado por sus adquisiciones destinadas a las etapas, tramos o similares de sus proyectos que se encuentren en etapa preproductiva.
2. Si es factible, en dicho supuesto, la aplicación de manera simultánea de ambos mecanismos de recuperación del IGV.

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 973, que establece el RERA del IGV, publicado el 10.3.2007 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicada el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, la Ley del IGV).
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por el Decreto Supremo N.º 126-94-EF, publicado el 29.9.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En cuanto al RERA del IGV, el numeral 2.1 del artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 973 establece que dicho Régimen consiste en la devolución del IGV que gravó las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizadas en la etapa preproductiva, a ser empleados por los beneficiarios del Régimen directamente en la ejecución del compromiso de inversión para el proyecto previsto en el Contrato de Inversión respectivo y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones.

Por su parte, el artículo 3º del referido decreto legislativo dispone que podrán acogerse al Régimen, las personas naturales o jurídicas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica que genere renta de tercera categoría, debiendo cumplir para el efecto, entre otros requisitos, con el de contar con un proyecto que requiera de una etapa preproductiva

igual o mayor a dos años, contado a partir de la fecha del inicio del cronograma de inversiones contenido en el Contrato de Inversión.

Agrega dicho artículo que mediante Resolución Ministerial del sector competente se aprobará a las personas naturales o jurídicas que califiquen para el goce del Régimen, así como los bienes, servicios y contratos de construcción que otorgarán la recuperación anticipada del IGV, para cada Contrato.

Además, el numeral 7.3 del artículo 7° del mencionado decreto legislativo señala que los bienes, servicios y contratos de construcción cuya adquisición dará lugar al Régimen son aquellos adquiridos a partir de la fecha de la solicitud de suscripción del Contrato de Inversión, en el caso de que a dicha fecha la etapa preproductiva del proyecto ya se hubiere iniciado; o a partir de la fecha de inicio de la etapa preproductiva contenida en el cronograma de inversión del proyecto, en el caso de que este se inicie con posterioridad a la fecha de solicitud.

Por otro lado, respecto a la etapa preproductiva, el artículo 5° del citado decreto legislativo establece que:

- Se entiende por esta al período comprendido desde la fecha de suscripción del contrato o convenio con el Estado u otorgamiento de autorización conforme a las normas sectoriales, o en caso de proyectos particulares que no se encuentran comprendidos dentro de lo antes señalado, desde la fecha del inicio del cronograma de inversiones; hasta la fecha anterior al inicio de operaciones productivas. Constituye inicio de operaciones productivas la explotación del proyecto.
- Se considerará que los beneficiarios del Régimen han iniciado la explotación del proyecto, cuando realicen la primera exportación de un bien o servicio, o la primera transferencia de un bien o servicio gravado con el IGV, que resulten de dicha explotación, así como cuando perciban cualquier ingreso gravado con el IGV que constituya el sistema de recuperación de las inversiones en el proyecto, incluidos los costos o gastos de operación o el mantenimiento efectuado.
- En el caso de contratos de inversión que contemplen la ejecución del proyecto materia del contrato por etapas, tramos o similares, el inicio de operaciones productivas se verificará respecto de cada etapa, tramo o similar, según se haya determinado en el respectivo Contrato de Inversión.
- El inicio de explotación de una etapa, tramo o similar, no impide el acceso al Régimen respecto de las etapas, tramos o similares posteriores siempre que se encuentren en etapas preproductivas.
- Iniciadas las operaciones productivas se entenderá concluido el Régimen por el proyecto, etapa, tramo o similar, según corresponda.

Asimismo, cabe indicar que según lo dispuesto por el artículo 9° del referido decreto legislativo, cuando se ejecute la inversión por etapas, tramos o

similares, los inversionistas, para efectos del Régimen, deberán contabilizar sus operaciones en cuentas independientes por cada contrato, etapa, tramo o similar, de ser el caso.

En cuanto a ello, el numeral 12.1 del artículo 12° del Reglamento del Decreto Legislativo N.° 973⁽¹⁾ establece que las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios, bienes de capital, servicios y contratos de construcción que den derecho al Régimen, deberán ser contabilizadas separadamente entre aquellas que se destinarán exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, aquellas que se destinarán exclusivamente a operaciones no gravadas, así como de aquellas que se destinaron a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Adicionalmente, debemos señalar que el numeral 8.1 del artículo 8° del mencionado Reglamento dispone que para efectos de obtener la devolución del IGV por aplicación del Régimen, el beneficiario deberá presentar ante la SUNAT, entre otra documentación, la relación detallada de los comprobantes de pago, notas de débito o crédito, documentos de pago del IGV en caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y Declaraciones Únicas de Aduana por cada contrato identificando la etapa, tramo o similar al que corresponde.

Así pues, de lo establecido en las normas antes glosadas, se puede afirmar lo siguiente:

- a) El RERA del IGV consiste en la devolución de dicho impuesto pagado en las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizadas en la etapa preproductiva, que se destinen directamente en la ejecución del compromiso de inversión para el proyecto previsto en el Contrato de Inversión respectivo y que son aprobados por Resolución Ministerial.
- b) Cuando se ejecute la inversión por etapas, tramos o similares, los inversionistas, para efectos del Régimen, deberán contabilizar tales operaciones en cuentas independientes por cada contrato, etapa, tramo o similar, de ser el caso, separándolas de aquellas que se destinarán exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, aquellas que se destinarán exclusivamente a operaciones no gravadas, así como de aquellas que se destinaron a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.
- c) Para obtener la devolución del IGV por aplicación del Régimen, el beneficiario deberá presentar ante la SUNAT, entre otra documentación, la relación detallada de los comprobantes de pago, notas de débito o crédito, documentos de pago del IGV en caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados y Declaraciones Únicas de Aduana

¹ Aprobado por el Decreto Supremo N.°084-2007-EF, publicado el 29.6.2007 y normas modificatorias.

por cada contrato identificando la etapa, tramo o similar al que corresponde.

d) En el caso de contratos de inversión que contemplen la ejecución del proyecto materia del contrato por etapas, tramos o similares, el inicio de operaciones productivas se verificará respecto de cada etapa, tramo o similar, según se haya determinado en el respectivo Contrato de Inversión. El inicio de explotación de una etapa, tramo o similar, no impide el acceso al Régimen respecto de las etapas, tramos o similares posteriores siempre que se encuentren en etapas preproductivas.

2. De otro lado, en lo que respecta al SFMB, 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 a dicho impuesto.

Por su parte, el artículo 34° de la citada ley dispone que el monto del Impuesto que hubiere 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.

Asimismo, el numeral 2 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV⁽²⁾ señala que se consideran bienes, servicios y contratos de construcción, que dan derecho al saldo a favor del exportador, aquéllos que cumplan con los requisitos establecidos en los Capítulos VI y VII de la citada ley⁽³⁾ y en dicho reglamento.

Además, el artículo 35° de la Ley del IGV establece que el saldo a favor se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto, y 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 dicho artículo 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

² Aprobado por el Decreto Supremo N.° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias.

³ En los que se regula el crédito fiscal y los ajustes a éste respectivamente.

Al respecto, el artículo 18° de la Ley del IGV dispone que sólo 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.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

En cuanto al requisito contemplado en el inciso b) antes mencionado, es del caso indicar que en el Informe N.° 016-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), se ha señalado que no resulta aplicable a fines de establecer el monto del saldo a favor del exportador.

cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.

Indica también que en caso no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Sobre el particular, en el artículo 3° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables se ha establecido 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, del cual 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.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, en lo que respecta a las exportaciones, nuestro ordenamiento legal ha adoptado el criterio de imposición en el país de destino⁽⁴⁾, 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. 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 terminaría asumiendo económicamente el IGV sin ser consumidor final del bien o servicio prestado.

Así pues, se puede afirmar que en el caso de la compensación o devolución del SFMB lo que se busca es restituir al exportador el IGV que haya afectado sus importaciones y/o adquisiciones en un periodo determinado

3. Habiendo descrito en los ítems anteriores los alcances del RERA del IGV y de la devolución del SFMB así como los requisitos para su aplicación, corresponde analizar ahora si resulta posible que tratándose de un inversionista que viene desarrollando dos proyectos que se dividen en etapas, tramos o similares, algunos de los cuales se encuentran en explotación y otros en etapa preproductiva, éste pueda acceder a estos de manera simultánea.

Sobre el particular, es necesario en primer lugar tomar en cuenta lo señalado en los ítems anteriores en cuanto a que el RERA procede respecto del IGV que grava las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizadas por un inversionista en la etapa preproductiva y que estén aprobados mediante Resolución Ministerial del sector correspondiente; mientras que la devolución del SFMB procede respecto del saldo a favor del exportador, esto es de aquel IGV generado por las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones efectuadas por el exportador en un periodo determinado.

⁴ Como se ha señalado, entre otros, en los Informes N.ºs 237-2009-SUNAT/2B0000, 030-2012-SUNAT/4B0000 y 016-2013-SUNAT/4B0000, disponibles en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

Así pues, se puede afirmar que el RERA y el SFMB tienen finalidades distintas, siendo que el primero está dirigido a que los inversionistas cuyas inversiones se encuentran en etapa preoperativa, puedan obtener la devolución del IGV que grava las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción destinadas a dicha etapa; mientras que en el caso de la compensación o devolución del SFMB, lo que se busca es restituir al exportador el IGV que haya afectado sus importaciones y/o adquisiciones, lo que en el caso de un inversionista que viene desarrollando un proyecto de inversión, procederá cuando dicho proyecto se encuentre en etapa de explotación y como consecuencia de ello se efectúen tales exportaciones.

Además, es de hacer notar que el acceso al RERA acontece en un momento anterior al acceso a la devolución del SFMB, ello debido a que el primero procede respecto del IGV que grava las adquisiciones y/o importaciones destinadas a un proyecto de inversión que se encuentra en etapa preoperativa, mientras que el saldo a favor del exportador que da origen al SFMB se determina en un momento posterior, es decir, cuando tal proyecto ya está en etapa de explotación, debiendo considerarse para el efecto el IGV de aquellas adquisiciones y/o importaciones realizadas en dicha etapa.

Ahora bien, como lo hemos señalado en el ítem 1, tratándose de contratos de inversión que son desarrollados en etapas, tramos o similares, las normas que regulan el RERA han establecido expresamente su procedencia en aquellos casos en que habiéndose iniciado la explotación de alguna etapa, tramo o similar, otras se encuentren aún en etapa preoperativa, siendo que en ese tipo de contratos las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizadas en la etapa preproductiva y por las que procede el RERA, deben estar plenamente identificadas en su contabilidad y diferenciadas de aquellas destinadas exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, o a operaciones no gravadas, así como de aquellas que se destinarán a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Así pues, en el caso de los contratos de inversión antes mencionados, aun cuando alguna etapa, tramo o similar de un proyecto de inversión ya se encuentre en etapa de explotación, procederá el RERA por aquellas importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, destinadas a la etapa, tramo o similar de dicho proyecto que aún se encuentre en etapa preproductiva.

En ese sentido, con relación a la primera consulta, se puede afirmar que el hecho de que una empresa exportadora que viene desarrollando dos proyectos de inversión que se dividen en etapas, tramos o similares, comience a solicitar la devolución de su SFMB correspondiente a sus adquisiciones destinadas a las etapas, tramos o similares que ya se encuentran en explotación, no conlleva a que no pueda solicitar la devolución del IGV bajo el RERA de dicho impuesto, respecto de aquel IGV generado por sus adquisiciones destinadas a las etapas, tramos o similares de sus

proyectos que se encuentren en etapa preproductiva, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones previstos para el efecto en la normativa vigente.

Tomando en cuenta ello, en lo que respecta a la segunda consulta, cabe concluir que es factible que en el supuesto antes mencionado, un inversionista pueda solicitar de manera simultánea el RERA del IGV y la devolución del SFMB, teniendo en cuenta que su aplicación procede sobre adquisiciones que corresponden a distintas etapas, tramos o similares.

CONCLUSIONES:

1. El hecho de que una empresa exportadora que viene desarrollando dos proyectos de inversión que se dividen en etapas, tramos o similares, comience a solicitar la devolución de su SFMB correspondiente a sus adquisiciones destinadas a las etapas, tramos o similares que ya se encuentran en explotación, no conlleva a que no pueda solicitar la devolución del IGV bajo el RERA de dicho impuesto, respecto de aquel IGV generado por sus adquisiciones destinadas a las etapas, tramos o similares de sus proyectos que se encuentren en etapa preproductiva, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones previstos para el efecto en la normativa vigente.
2. Es factible que en el supuesto antes mencionado, un inversionista pueda solicitar de manera simultánea el RERA del IGV y la devolución del SFMB, teniendo en cuenta que su aplicación procede sobre adquisiciones que corresponden a distintas etapas, tramos o similares.

Lima, 20 SET. 2018

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS