

INFORME N.º 151-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si todo del Impuesto General a las Ventas (IGV) pagado por una importación constituye crédito fiscal cuando, por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califica como costo computable de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del IGV 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 para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valorización en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC), aprobado por el Decreto Supremo N.º 186-99-EF, publicado el 29.12.1999 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento para la valorización de mercancías).
- TUO 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.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 18 de la Ley del IGV, 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 citado artículo 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⁽¹⁾.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IGV.

¹ Añade, que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento de la Ley del IGV (aprobado por el Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias).

Como se puede apreciar de la norma antes citada, tratándose de la importación de un bien, el crédito fiscal está constituido por el IGV pagado en la importación; que, de conformidad con el artículo 11 de la Ley del IGV⁽²⁾, es el impuesto bruto, es decir, el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible⁽³⁾; siendo que, en este tipo de operaciones, solo otorga derecho al crédito fiscal la importación que sea permitida como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y se destine a operaciones por las que se deba pagar el IGV.

Siendo ello así, a efectos de atender la consulta, la primera parte de nuestro análisis se centrará en la normativa sobre la determinación de la base imponible del IGV de la importación, puesto que ello nos permitirá entender la forma en que se calcula el crédito fiscal de la importación y, seguidamente, analizaremos en qué medida el crédito fiscal así calculado guarda relación con el hecho de que la importación sea permitida como costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

2. Habiendo dicho ello, corresponde señalar que de acuerdo con el inciso e) del artículo 13 de la Ley del IGV, la base imponible de la importación de bienes corporales 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.

Sobre el particular, se debe indicar que el inciso i) del artículo 1 del Reglamento para la valorización de mercancías define como como “valor en aduana” a la base imponible de los derechos arancelarios *ad valorem*, establecida de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo del Valor de la OMC; que, de conformidad con el artículo 2 del citado Reglamento, en el caso de mercancías importadas se determinará de acuerdo a los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC.

Agrega la citada norma que dichos métodos se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: (i) Primer método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas; (ii) Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas; (iii) Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares; (iv) Cuarto Método: Valor Deducido; (v) Quinto Método: Valor Reconstruido; y, (vi) Sexto Método: Del Último Recurso.

Conforme a lo expuesto, se puede sostener que el IGV de la importación de bienes se calcula aplicando la tasa del impuesto sobre una base imponible constituida por el valor en aduana (el cual se determina según el valor de transacción de las mercancías importadas, idénticas, similares, entre otros, de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo del Valor de la OMC) más los derechos e impuestos que afecten la importación, con excepción del IGV.

² Que señala que 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 (del impuesto bruto), VI (del crédito fiscal) y VII (de los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal) del Título I de la Ley del IGV, y **en el caso de la importación de bienes, el impuesto a pagar es el Impuesto Bruto.**

³ Tal como lo establece el artículo 12 de la Ley del IGV.

3. De otro lado, en cuanto a la determinación del costo para la empresa, cabe señalar que el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que en los casos de bienes importados no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de **adicionar al precio ex fábrica vigente en el lugar de origen, los gastos a que se refiere el inciso 1) del artículo 20 de la referida Ley.**

Siendo ello así, es pertinente indicar que de acuerdo con el citado inciso 1) del artículo 20, por costo de adquisición se entiende a la contraprestación pagada por el bien adquirido y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Asimismo, el artículo 64 del aludido dispositivo legal establece que, para sus efectos, el valor que el importador asigne a las mercaderías y productos importados no podrá ser mayor que el **precio ex-fábrica en el lugar de origen más los gastos hasta puerto peruano**, en la forma que establezca el reglamento, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes importados y la modalidad de la operación; siendo que si este asignara un valor mayor a las mercaderías y productos, la diferencia se considerará, salvo prueba en contrario, como renta gravable de aquel.

Al respecto, el inciso a) del artículo 37 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para determinar el valor de las importaciones y exportaciones a que se refiere el artículo 64, antes mencionado, el valor de los bienes importados estará conformado por el **precio ex-fábrica más los gastos, derechos e impuestos en el país de origen, fletes, seguros, diferencias de cambio, derechos y otros impuestos a la importación, gastos de despacho de Aduana, y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes de la empresa.**

Es así que, considerando lo dispuesto por las normas antes glosadas, se colige que, para la legislación del Impuesto a la Renta, el costo computable de un bien importado está constituido, en términos generales, por el precio ex-fábrica de dicho bien más derechos, impuestos y gastos incurridos hasta su ingreso al almacén de la empresa.

Conforme se puede apreciar de lo antes expuesto, las reglas para la determinación de la base imponible del IGV de la importación de un bien son distintas a las que se utilizan para la determinación del costo computable del mismo bien; por ende, cabe que existan diferencias entre ambos importes así determinados, es decir, todo el importe sobre el que se calcula el IGV de la importación no necesariamente sería costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Pues bien, a fin de dilucidar si lo señalado en el párrafo anterior tiene efectos en el crédito fiscal de la importación, resulta pertinente hacer notar que la normativa del IGV, citada en el ítem 1, no exige que para otorgar el derecho al

crédito fiscal las importaciones constituyan efectivamente costo o gasto, sino tan solo que puedan ser considerados como tales conforme a las normas del Impuesto a la Renta; tan es así que aun cuando un contribuyente no esté afecto a este último impuesto y, por ende, no deduzca costo o gasto alguno, pueda entenderse cumplido tal requisito de acuerdo con lo previsto expresamente en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV.

En ese sentido, la remisión en dicho extremo a las normas del Impuesto a la Renta debe ser entendida como meramente conceptual, lo que en el supuesto materia de consulta implica verificar que las importaciones cumplen con el principio de causalidad para que puedan ser reconocidos como costo para efectos del mencionado impuesto, esto es, que tengan relación con el giro del negocio⁽⁴⁾, independientemente de su deducción efectiva⁽⁵⁾.

En efecto, tal como sostiene el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 753-3-99, dado que las reglas para la determinación de la base imponible, en el caso de importaciones, no siempre constituyen el costo computable de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, carece de sentido señalar que para cumplir con uno de los requisitos sustanciales para la validación del crédito fiscal, previstos en el artículo 18 de la Ley del IGV, es necesario que constituyan un gasto efectivo⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

Consecuentemente, atendiendo a la consulta, se debe concluir que todo el IGV pagado por una importación constituye crédito fiscal, conforme a lo indicado en

⁴ Así lo ha entendido también el Tribunal Fiscal, el cual en relación con disposiciones similares a las contenidas en el artículo 18º de la Ley del IGV vigente, ha señalado en la Resolución N.º 657-4-97 que *“la norma en cuestión dispuso que las adquisiciones realizadas guarden relación de causalidad con la generación de los ingresos gravados o con el mantenimiento de la fuente productora y que se destinen a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, con el propósito de no desvirtuar el esquema de imposición al valor agregado establecido para dicho tributo, que es de deducciones amplias o de deducciones financieras”*. Criterio recogido, además, en diversas resoluciones como las N.ºs 0415-5-2001 y 00422-3-2005.

⁵ Téngase en cuenta que tal como se ha indicado en el Informe N.º 311-2003-SUNAT/2B0000 (disponible en el Intranet Institucional y el Portal SUNAT), respecto a la estructura del IGV, nuestra legislación ha optado por el Sistema del Impuesto al Valor Agregado calculado por deducción inmediata de impuesto contra impuesto (esto es, a través de la aplicación del crédito fiscal); siendo esta deducción sobre base financiera con deducciones amplias y tipo consumo, lo que 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 aun cuando los bienes comprados no se hubieren utilizado en la producción del período.

Atendiendo a dicha estructura es que en la Resolución N.º 2109-4-96, el Tribunal Fiscal ha indicado que *“si bien la legislación del Impuesto a la Renta plantea para su tercera categoría la aplicación de gastos y de ingresos de acuerdo al principio de lo devengado, dicha disposición tiene plena vigencia sólo para efectos de dicho impuesto y no para el Impuesto General a las Ventas (...)”*.

⁶ Este criterio ha sido seguido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 00777-3-2002 y 03722-2-2004.

⁷ A mayor abundamiento, resulta pertinente mencionar que en relación al requisito sustancial que exige que la adquisición sea costo o gasto de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, RISSO MONTES, Carolina, opina que *“el requisito bajo estudio se cumple tanto cualitativa como cuantitativamente (el precio real de la compra es en su integridad reconocido para efectos del impuesto a la renta), siendo irrelevante que el IGV pagado por la importación haya sido calculado sobre una base presunta por disposición de las normas pertinentes, pues no existe norma que disponga como requisito que la base de cálculo del IGV de las importaciones deba ser permitido como gasto o costo para efectos del impuesto a la renta.* (En: “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. Pág. 320).

el artículo 18 de la Ley del IGV, aun cuando por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califique como costo efectivo, esto es, costo computable, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIÓN

Todo el IGV pagado por una importación constituye crédito fiscal, conforme a lo indicado en el artículo 18 de la Ley del IGV, aun cuando por la aplicación de métodos de valoración aduanera, parte de su base imponible no califique como costo efectivo, esto es, costo computable de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

Lima, 24 OCT.2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

cpf
CT0405-2017

IGV – Crédito fiscal