



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

EXPEDIENTES Nº : 12422-2018 y 388-2019

INTERESADO :

ASUNTO :

PROCEDENCIA :

FECHA :

Impuesto General a las Ventas
Lima
Lima, 19 de marzo de 2019

VISTA las apelaciones interpuestas por con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº contra las Resoluciones de Intendencia Nº emitidas el 2 de agosto y 30 de octubre de 2018, respectivamente, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos febrero de 2016 a enero de 2017, y contra la Resolución de Intendencia Nº que declaró procedente la solicitud de devolución por concepto de Saldo a Favor Materia del Beneficio del periodo enero 2017.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con los Expedientes Nº al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente señala que la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva de Impuesto General a las Ventas por los períodos febrero de 2016 a enero de 2017, como consecuencia de la solicitud de devolución que presentó por el Saldo a Favor Materia de Beneficio (en adelante, "SFMB") a enero de 2017, en donde determinó un saldo menor al calculado por la empresa al no haber reconocido la Administración el saldo de los meses de setiembre, octubre y noviembre de 2012, aduciendo que la acción para solicitar la devolución de tales períodos se encontraba prescrita.

Que sostiene además que el cálculo del SFMB a enero de 2017 se encuentra conforme a ley y que no ha prescrito la acción para solicitar la devolución, dado que con cada arrastre se produce el nacimiento de un nuevo crédito por SFMB y el inicio de un nuevo cómputo del plazo de prescripción.

Que por su parte, la Administración señala que reliquidió el SFMB a enero de 2017 sin incluir en el arrastre a los períodos setiembre, octubre y noviembre de 2012 puesto que la acción para solicitar la devolución de dicho crédito había prescrito, al no haberse verificado causal alguna que interrumpiera y/o suspendiera el cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución.

Que asimismo refiere que como consecuencia de lo concluido en el procedimiento de fiscalización definitiva de Impuesto General a las Ventas (en adelante, "IGV") por los períodos febrero de 2016 a enero de 2017, estableció que el SFMB del periodo enero 2017 que corresponde devolver asciende al importe de S/ 3 382 231,00.

Que mediante escritos de alegatos la Administración reitera sus argumentos.

Que de autos se tiene que con fecha 20 de marzo de 2017 la recurrente presentó una solicitud de devolución del SFMB no aplicado y acumulado al periodo enero 2017 por el importe de S/ 6 800 000,00, mediante el Formulario 4949 Nº y consignó como formulario asociado la declaración jurada del IGV de enero de 2017 - PDT 0621 Nº (folios 69 a 71 del Expediente)



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

Que a fin de verificar el saldo a favor del exportador solicitado por la recurrente¹, mediante Carta Nº y Requerimiento Nº (folios 322, 323, 328 y 329 del Expediente) la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del IGV por los periodos de febrero de 2016 a enero de 2017.

Que como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº por el IGV de los citados períodos (folios 451 a 490 del Expediente Nº , y conforme se aprecia de los Anexos Nº 01 y 16 a dichas resoluciones (folios 451, 452 y 478 del Expediente Nº), la Administración señala que si bien la recurrente tiene un saldo a favor acumulado a enero de 2017 de S/ 7 945 135,00 el cual puede ser arrastrado mes a mes hasta agotarse, no obstante, la acción para solicitar la devolución del SFMB tiene un plazo de prescripción, y al considerar que el importe solicitado incluye períodos prescritos (setiembre, octubre y noviembre de 2012), estableció que el SFMB a devolver asciende a S/ 3 247 435,00.

Que ahora bien, en atención a lo establecido en el citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº de 8 de enero de 2018 (folios 130 y 131 del Expediente Nº), por la que declaró procedente en parte la solicitud de devolución presentada por la recurrente, y en ese sentido, dispuso la devolución por concepto de SFMB del período enero de 2017 de S/ 3 247 435,00.

Que contra las Resoluciones de Determinación Nº la recurrente interpuso recurso de reclamación únicamente en el extremo referido a la determinación del SFMB a devolver al período enero de 2017 (folios 430 a 434 del Expediente Nº), y asimismo, contra la Resolución de Intendencia Nº la recurrenteinterpuso recurso de reclamación (folios 137 a 141 del Expediente Nº) al considerar que corresponde la devolución de S/ 6 800 000,00, pues sostiene que el SFMB que no excede el límite de las exportaciones (S/ 957 533,00) determinado en los períodos setiembre, octubre y noviembre de 2012 no se encuentra prescrito, y aun cuando ello hubiera ocurrido, no existe norma que restrinja o limite el derecho a arrastrar el IGV de las compras acumulado al período noviembre de 2012 (S/ 6 357 569,00) al período diciembre de 2012 y siguientes.

Que mediante las Resoluciones de Intendencia Nº de 2 de agosto y 30 de octubre de 2018 (folios 552 a 557 del Expediente Nº y folios 167 a 170 del Expediente Nº) se resolvieron los citados recursos de reclamación, declarándolos infundados, siendo que contra dichas resoluciones de intendencia la recurrente interpuso recursos de apelación, los que son materia de grado en la presente instancia.

Que por lo antes señalado se tiene que la controversia se centra en establecer si el SFMB a devolver determinado por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante, "Ley del IGV"), aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, 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 artículo 25 de la citada ley que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, y este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

¹ Tal como se señala en el Informe Nº

(folio 106 del Expediente Nº 388-2019).



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

Que el artículo 34 de la Ley del IGV establece que el monto del impuesto que hubiera sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador, conforme lo disponga el Reglamento de la Ley del IGV. Asimismo señala que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la referida ley².

Que conforme con el artículo 35 de la citada ley, el mencionado saldo a favor se deducirá del impuesto bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto, siendo que 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, agregando que si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente, y en el caso que ello no fuera posible, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Que según el artículo 3 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, 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, este se denominará saldo a favor materia de beneficio. De dicho saldo se deducirá las compensaciones efectuadas, y de quedar un monto a favor del exportador, podrá solicitar su devolución mediante las notas de crédito negociables.

Que el artículo 4 del reglamento en mención, modificado por Decreto Supremo N° 017-2004-EF, establece que la compensación o devolución a que se refiere el artículo 3 tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del IGV incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal (en adelante, "IPM"), sobre las exportaciones realizadas en el período. El saldo a favor materia de beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación a los meses siguientes. Añade que el saldo a favor materia de beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como saldo a favor por exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

Que de conformidad con el último párrafo del artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años; y el numeral 6 del artículo 44 del citado código, dispone que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.

Que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 7648-1-2004 que "*dichas normas disponen que si el Saldo a Favor Materia del Beneficio cuya compensación y/o devolución se solicita excede el límite de la tasa del Impuesto General a las Ventas incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal aplicado sobre las exportaciones realizadas en el período, podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes, y que en caso existiese un Saldo a Favor Materia del Beneficio cuya compensación y/o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a*

² Los Capítulos VI y VII de la Ley del IGV están referidos al crédito fiscal, y a los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

encontrarse incluido en el límite antes citado, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación, por lo que una vez que un contribuyente opte por no compensar y/o solicitar la devolución de un saldo a favor materia de beneficio que se encuentre en el referido límite y decida, como en el caso de autos, arrastrarlo al periodo siguiente, este se incorporara al monto del Saldo a Favor del Exportador del periodo siguiente, pudiendo solicitarse su devolución solamente en dicho periodo, luego que este adquiera la condición de Saldo a Favor Materia del Beneficio según el procedimiento descrito en las normas antes expuestas".

Que de acuerdo a la Resolución N° 1228-5-2002 el saldo a favor del exportador, a semejanza del crédito fiscal, se deducía en primera instancia del impuesto bruto, y solo de no ser posible esa deducción en el periodo por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podía compensarse automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, o –si no se hubiera tenido Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este hubiera sido insuficiente para absorber dicho saldo- se podía compensar con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que fuera ingreso del Tesoro Público.

Que por su parte en la Resolución N° 5207-1-2005 se señaló que únicamente el crédito fiscal que excede el monto del impuesto bruto de un determinado periodo, constituye saldo a favor del periodo siguiente, el cual podrá aplicarse como crédito fiscal, esto es, podrá deducirse del monto del impuesto bruto que se determine en el o los subsiguientes periodos hasta agotarlo, conjuntamente con el crédito fiscal que se determine en cada mes.

Que de autos se tiene que, mediante Requerimiento N° (folios 104 a 106 del Expediente) la Administración requirió a la recurrente que sustentara por escrito, indicando la base legal respectiva, su solicitud de devolución del SFMB correspondiente al periodo enero 2017 por la suma de S/ 6 800 000,00, teniendo en cuenta que se debía partir del periodo diciembre de 2012 (periodo no prescrito) para determinar dicho SFMB, de conformidad con el Decreto Supremo N° 126-94-EF, Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

Que mediante escrito de respuesta de fecha 25 de octubre de 2017 (folios 67 a 70 del Expediente) la recurrente señaló que de acuerdo a lo señalado en los artículos 3 y 4 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables se desprende que el SFMB es el importe que en el mes resulte a favor del contribuyente después de deducir del SFE del impuesto bruto del IGV a cargo del contribuyente. Dicho SFMB, por el límite establecido por ley, constituye un crédito por tributos, sobre el cual el contribuyente tiene derecho de compensarlo automáticamente con otro tributo o solicitar su devolución, pero en caso de no haber sido compensado o devuelto, la norma señala claramente que dicho crédito será arrastrado a los meses siguientes convirtiéndose nuevamente en SFE.

Que mediante Requerimiento N° (folios 72 a 88 del Expediente) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración indicó sus observaciones y solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 74 a 81 del Expediente) la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente de fecha 17 de noviembre de 2017 (folios 67 a 70 del Expediente), en donde mantiene los mismos argumentos esgrimidos en su escrito de fecha 25 de octubre de 2017 y adjunta un medio magnético (CD) con archivo en formato excel que muestra la determinación del SFMB del periodo setiembre de 2012 a enero de 2017, advirtiéndose que el saldo a noviembre de 2012 ascendió a S/ 6 357 569,05 y el saldo total acumulado a enero de 2017 ascendió a S/ 7 945 135,01. No obstante, la Administración señaló que la solicitud de devolución del SFMB al periodo a enero de 2017 incluye periodos prescritos (setiembre, octubre y noviembre de 2012), por lo que determinó como SFMB objeto de devolución el importe de S/ 3 247



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

435,00.

Que añade la Administración en el citado resultado que no desconoce que el saldo a favor generado en dichos períodos se pueda aplicar como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo ni que este pueda ser arrastrado como SFE, manteniéndose el importe de S/ 7 945 135,00 como saldo a favor del periodo enero 2017, no obstante la acción para solicitar la devolución del SFMB tiene un plazo de prescripción.

Que en la Resolución de Intendencia N° _____ apelada la Administración señaló que si bien en la liquidación del IGV de los períodos febrero 2016 a enero de 2017 se ha determinado que la recurrente mantiene un saldo a favor acumulado del IGV al periodo enero de 2017 por el importe de S/ 7 945 135,00, el cual puede ser objeto de arrastre a los meses siguientes hasta agotarse, no obstante, sostiene que dicho hecho no conlleva a que para efectos de determinar el SFMB acumulado a enero de 2017 que corresponde devolver se deba considerar el SFMB de los períodos setiembre a noviembre de 2012 por cuanto la acción del contribuyente para solicitar su devolución se encontraba prescrita, y en ese sentido, considera que el SFMB objeto de devolución asciende a S/ 3 247 435,00, tal como se estableció en el procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, la citada resolución de intendencia señala que el crédito por SFMB nace en el mes en el cual el SFE excede el débito fiscal (impuesto bruto), por lo que el arrastre antes indicado (del SFE) no implica que en el mes en que se efectúa este nazca el SFMB, y en ese sentido, concluye que el plazo de prescripción para solicitar la devolución del SFMB de los períodos setiembre a noviembre de 2012 inició el 1 de enero de 2013 y culminó el 2 de enero de 2017, al no haberse producido causales de interrupción o suspensión³.

Que en ese sentido, habiendo quedado establecido que la Administración no ha desconocido el arrastre del SFE determinado a enero de 2017 por el importe de S/ 7 945 135,01, corresponde determinar si el referido saldo incluye períodos prescritos para efectos de su devolución.

Que de acuerdo con las normas referidas en los considerandos anteriores y criterios jurisprudenciales antes citados, el SFMB se determina luego de la aplicación del SFE contra el débito fiscal del IGV (impuesto bruto), pudiendo dicho SFMB ser objeto de compensación contra los pagos a cuenta y regularización del Impuesto a la Renta o, si estos fueran insuficientes, contra la deuda tributaria de cualquier otro tributo que constituya ingreso del Tesoro Público y, de quedar un monto a favor del exportador, puede ser objeto de devolución. No obstante, no es posible compensar o solicitar la devolución del total del SFMB, sino solo hasta el límite que resulte de aplicar la tasa del IGV e IPM sobre las exportaciones realizadas en el mismo periodo y el exceso se arrastrará a los meses siguientes como SFE.

Que asimismo, el importe que resultó ser el límite constituía un monto expediente para su compensación y/o devolución, pero de no haberse ejercido dicha compensación o devolución, formará también parte del importe que se arrastre a los meses siguientes como SFE, incrementando dicho saldo el límite de las exportaciones realizadas en los períodos siguientes.

Que en ese sentido, el SFE se origina por el IGV de las adquisiciones de bienes y/o servicios, entre otros, destinados a la exportación en un determinado periodo, debiendo para ello cumplirse con los

³ Cabe señalar que la Resolución de Intendencia N° contra la Resolución de Intendencia N° Resolución de Intendencia N°

apelada, que resolvió el recurso de reclamación , se sustenta en los fundamentos señalados en la



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

requisitos⁴ del crédito fiscal y sus respectivos ajustes para efectos de su determinación, siendo además que este SFE puede incluir el SFMB del periodo anterior que se hubiere generado por exceder el límite del 18% del IGV e IPM aplicado a las exportaciones del periodo o porque pese a encontrarse dentro del límite no se hubiera solicitado su compensación y/o devolución, generándose así, un nuevo SFE en cada determinación del IGV declarada mensualmente.

Que conforme a las normas antes señaladas y al criterio contenido en la Resolución N° 07648-1-2004, podrá ser arrastrado como SFE a los meses siguientes el SFMB que excede el límite de la tasa del IGV e IPM aplicado sobre las exportaciones realizadas en el periodo, y asimismo, el SFMB cuya compensación y/o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el citado límite, podrá ser arrastrado como SFE a los meses siguientes, pudiendo solicitarse la devolución una vez que adquiera la condición de SFMB, de lo cual se advierte que en cada periodo se determina un nuevo SFE, y por ende, un nuevo SFMB.

Que en ese sentido, el SFMB de un determinado periodo pierde su condición de tal al incorporarse al SFE del periodo siguiente en donde se deberá calcular un nuevo SFMB objeto de compensación y/o devolución y seguir el procedimiento descrito en los artículos 34 y 35 de la Ley del IGV y artículos 3 y 4 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables a efectos de calcular el límite para solicitar su devolución en este último periodo.

Que por tanto, en el caso de autos, el SFMB generado en setiembre 2012 que excedió el límite del 18% del IGV e IPM aplicado a las exportaciones realizadas del periodo o que encontrándose dentro del límite no se solicitó la compensación y/o devolución se incorporó como SFE del periodo octubre 2012 y, luego de realizar el mismo procedimiento de determinación del SFMB objeto de compensación y/o devolución, el SFMB que se generase en octubre se incorporó al SFE del periodo noviembre de 2012 y este al periodo diciembre 2012 y sucesivamente.

Que consecuentemente, habiéndose concluido que el SFE y SFMB adquieren la condición de tal en cada determinación del IGV, es decir, en cada periodo, la acción para solicitar la devolución del SFMB generado a enero 2017 presentado con fecha 20 de marzo de 2017, mediante el Formulario 4949 N° 3307852 por el importe de S/ 6 800 000,00 (folios 69 a 71 del Expediente 388-2019) no ha prescrito, ni incluye periodos prescritos como sostiene la Administración.

Que lo anterior guarda concordancia con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del IGV respecto a que el crédito fiscal no utilizado en un periodo podrá utilizarse a los meses siguientes hasta agotarse, y en ese sentido, no puede sostenerse que el SFMB que no ha sido objeto de compensación y/o devolución prescriba, más aún cuando la propia Administración reconoce que la recurrente tiene derecho a un saldo a favor de S/ 7 945 135,01, que puede ser arrastrado a los períodos siguientes, no siendo coherente que para efectos del arrastre sí se reconozca dicho importe en su integridad y que para efectos de solicitar la devolución solo se reconozca una parte aduciendo la prescripción, cuando en ambos casos se está ante el mismo crédito.

Que asimismo, carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que el SFMB nace en el mes en el cual el SFE excede el débito fiscal (impuesto bruto), pues de acuerdo a las normas antes señaladas, solo se puede pedir la devolución y/o compensación del importe que no excede el límite (18% sobre las exportaciones realizadas en el periodo), por lo que en ningún caso podría solicitarse la devolución y/o compensación del exceso del límite en el mes en el cual el SFE excede el débito fiscal, esto es, el contribuyente no tiene derecho aún a solicitar la devolución o compensación. Ello se evidencia aún más en el caso que no se tengan exportaciones, pues en este caso no podría solicitarse

⁴ Establecidos en los Capítulos VI (Del Crédito Fiscal) y VII (De los Ajustes al Impuesto Bruto y al Crédito Fiscal) de la Ley del IGV.



Tribunal Fiscal

Nº 02664 -9-2019

la compensación o devolución de ningún importe por concepto de SFMB en el mes en el cual el SFE excede el débito fiscal (impuesto bruto)⁵.

Que lo antes expuesto, corresponde revocar las Resoluciones de Intendencia Nº debiendo la Administración reliquidar las resoluciones de determinación impugnadas, estableciendo el SFMB que corresponde devolver, y proceder con la devolución solicitada por la recurrente mediante Formulario 4949 Nº

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la presencia de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral Nº (folio 608 del Expediente) y folio 206 del Expediente

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. ACUMULAR los procedimientos seguidos con Expedientes Nº
2. REVOCAR las Resoluciones de Intendencia Nº emitidas el 2 de agosto y 30 de octubre de 2018, debiendo proceder la Administración conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

Regístrate, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

Muñoz Cianos
Secretario Relator
VA/HLL/PA/mpe.

⁵ Podría ocurrir por ejemplo, que en el mes de noviembre del año 1 se genere el SFE, pero que las exportaciones se realicen recién en febrero del año 2, y en ese sentido, recién con lo declarado en el período febrero del año 2 se tendrá expedido el derecho a solicitar la devolución o compensación del SFMB, según lo previsto en las normas antes citadas. En consecuencia, resultaría arbitrario que se considere que el plazo de prescripción inició el 1 de enero del año 2, cuando aún a esa fecha no se podía solicitar la devolución o compensación.