

INFORME N.º 110-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se plantea el caso de un contribuyente que ha realizado una venta de bien mueble gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV)⁽¹⁾, sin haber emitido el comprobante de pago respectivo ni declarado la operación en el período en el cual nació la obligación tributaria.

Al respecto, se consulta si dicho contribuyente se encuentra obligado a presentar una declaración jurada rectificatoria del período en el cual se produjo el nacimiento de la obligación tributaria (a efecto de incluir la venta omitida y pagar el IGV correspondiente, más los intereses y la multa); así como emitir el comprobante de pago por la venta realizada.

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⁽²⁾ (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽³⁾ (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF⁽⁴⁾ (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT⁽⁵⁾ (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

En relación con la consulta formulada, a continuación se detallan los aspectos que debe regularizar el contribuyente como consecuencia de la omisión en que incurrió ⁽⁶⁾:

¹ Se asume que la consulta no está referida a naves y aeronaves o bienes muebles intangibles. Asimismo, se asume que se trata de un contribuyente que determina el Impuesto a la Renta conforme a las reglas del Régimen General.

² Publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

³ Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

⁴ Publicado el 19.4.1999, y normas modificatorias.

⁵ Publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

⁶ Para tal efecto, entendemos que se trata de operaciones de venta gravadas con el IGV, reales y de valor fehaciente.

1. Emisión del comprobante de pago

El primer párrafo del artículo 38° del TUO de la Ley del IGV señala que los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

Así pues, en virtud del RCP se establecieron los requisitos mínimos y las características de los comprobantes de pago, así como la oportunidad de entrega de los mismos (artículo 5° del RCP).

En lo que concierne a la oportunidad de entrega de los comprobantes de pago, el numeral 1 del artículo 5° del RCP dispone que tratándose de la transferencia de bienes muebles, los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero⁽⁷⁾

Ahora bien, de acuerdo a lo indicado en el artículo 2° del RCP sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho Reglamento, los documentos detallados en el mismo artículo.

En relación a tales características y requisitos mínimos, cabe señalar que en el citado RCP no existe disposición alguna que establezca como incumplimiento de aquéllos la emisión y/o entrega tardía del comprobante de pago(es decir, fuera de la oportunidad dispuesta en el artículo 5° del RCP).

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 1° del RCP, el comprobante de pago es un documento que acredita, entre otras operaciones, la transferencia de bienes.

En ese sentido, de acuerdo con las normas citadas, en caso que el vendedor de un bien mueble no hubiera emitido el comprobante de pago en la oportunidad dispuesta por el RCP, subsiste la obligación de emitir dicho documento, en razón a que se trata del documento con el cual debe acreditarse la transferencia del bien.

2. Presentación de declaración jurada rectificatoria y pago de los tributos omitidos

Conforme a lo dispuesto en el artículo 11° del TUO de la Ley del IGV, el Impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto

⁷ Según este mismo artículo, en el caso que la transferencia sea concertada por internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien, el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se reciba la conformidad de la operación por parte del administrador del medio de pago o se perciba el ingreso, según sea el caso, y otorgarse conjuntamente con el bien. Sin embargo, si el adquirente solicita que el bien sea entregado a un sujeto distinto, el comprobante de pago se le podrá otorgar a aquél hasta la fecha de entrega del bien.

Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII del Título I del mismo TUO.

Al respecto, el artículo 12° del TUO en mención indica que el Impuesto Bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible. Agrega que el Impuesto Bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario, es la suma de los Impuestos Brutos determinados conforme al párrafo precedente por las operaciones gravadas de ese período.

Cabe tener en cuenta que el artículo 4° del TUO de la Ley del IGV regula la oportunidad en que nace la obligación tributaria para las operaciones afectas con dicho impuesto.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 29° del citado TUO establece que los sujetos del Impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinará el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.

De otro lado, el artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo al sistema de coeficiente⁽⁸⁾ o al sistema de porcentaje⁽⁹⁾ sobre los ingresos netos obtenidos en el mes; entendiéndose como ingresos netos, al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Asimismo, el artículo 81° del citado TUO señala que la determinación y pago a cuenta mensual tiene carácter de declaración jurada.

Tal como se aprecia de las normas citadas, los contribuyentes del IGV y del Impuesto a la Renta deben presentar una declaración jurada mensual a

⁸ La cuota se fija sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

⁹ Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

través de la cual determinen el IGV y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, deben pagar, de ser el caso, el IGV resultante y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en la declaración jurada mensual del IGV se debe consignar el Impuesto Bruto de todas las operaciones gravadas cuya obligación tributaria se haya generado en el período tributario por el cual debe declararse, en tanto que la declaración del pago a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir cada ingreso devengado en el período materia de declaración.

Declaración Rectificatoria

El cuarto párrafo del artículo 88° del TUO del Código Tributario dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

El sexto párrafo del citado artículo añade que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75°⁽¹⁰⁾ o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.

Así pues, vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas determinativa del IGV y del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, un Contribuyente que omitió incluir el impuesto bruto de la venta de un bien mueble cuya obligación tributarla hubiera nacido en el período tributario declarado o el ingreso devengado por dicha venta en tales declaraciones, podrá presentar una declaración rectificatoria, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción de los tributos declarados.

¹⁰ Según el cual, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.

Pago del IGV y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

El artículo 33° del TUO del Código Tributario establece que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29°⁽¹¹⁾ devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

Añade este artículo que la SUNAT fijará la TIM respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo.

Por su parte, el artículo 34° del citado TUO dispone que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal. Agrega que a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

En consecuencia, un contribuyente que al omitir ventas e ingresos devengados en su declaración jurada original, omite también el pago de un parte de la deuda tributaria correspondiente, debe abonar el IGV y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta omitidos, adicionando los intereses correspondientes conforme a lo previsto en el TUO del Código Tributario en cada caso.

Pago de multa por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario

Conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Así pues, como quiera que el contribuyente materia de la consulta no incluyó una venta gravada ni el ingreso devengado correspondiente en su

¹¹ Conforme al cual, los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los (12) primeros días hábiles del mes siguiente.

Agrega que, la SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago.

declaración jurada mensual, ha incurrido en la infracción antes señalada, al no haber considerado ingresos, rentas o actos gravados en la misma.

En ese sentido, le corresponderá pagar la multa establecida en la Tabla I del TUO del Código Tributario⁽¹²⁾.

CONCLUSIONES:

Tratándose de un contribuyente que ha realizado una venta de bien mueble gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV), sin haber emitido el comprobante de pago respectivo ni declarado la operación en el período en el cual nació la obligación tributaria:

1. De no haberse emitido el comprobante de pago en la oportunidad dispuesta por el RCP, subsiste la obligación para el vendedor de emitir dicho documento, en razón a que se trata del documento con el cual debe acreditarse la transferencia del bien.
2. Vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas determinativas del IGV y del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el contribuyente que omitió incluir el impuesto bruto de la venta de un bien mueble cuya obligación tributaria hubiera nacido en el período tributario declarado o el ingreso devengado por dicha venta en tales declaraciones, podrá presentar una declaración rectificatoria, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción de los tributos declarados.
3. El contribuyente deberá abonar el IGV y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta omitidos, adicionando los intereses correspondientes conforme a lo previsto en el TUO del Código Tributario en cada caso.
4. Asimismo, le corresponderá pagar la multa establecida en la Tabla I del TUO del Código Tributario⁽¹²⁾ para la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del mismo TUO.

Lima, 28 SET. 2011

Original firmado por
MONICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

abc

A0532-D11

IGV – Venta gravada con el IGV no declarada y respecto de la cual no se ha emitido comprobante de pago.

¹² De acuerdo con dicha tabla, la sanción aplicable asciende a “50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada ó 100% del monto obtenido, de haber obtenido la devolución”.