

INFORME N.º 099-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas referidas a la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT):

1. En el caso de la venta de concentrados polimetálicos en los que exista oro entre sus elementos pagables:
 - 1.a) ¿Qué criterio prima al momento de efectuar la clasificación arancelaria para propósitos del SPOT: el peso/contenido físico de los concentrados, o el valor de los elementos pagables que lo componen?
 - 1.b) En el caso que se determine que el valor de los elementos pagables es el criterio que determina la clasificación arancelaria y, por ende, la aplicación del Régimen ¿cómo se deberá proceder en aquellos casos en que se realicen adelantos de pago sobre liquidaciones provisionales?⁽¹⁾. Específicamente:
 - ¿Se deberá efectuar el depósito de la detracción con la factura emitida sobre liquidación provisional, o se deberá esperar a la emisión de la nota de ajuste, la cual se emite cuando se conocen todos los elementos que determinan el valor de los bienes?
 - ¿Qué pasará en aquellos casos en que se otorguen adelantos contra la entrada del mineral a la planta para su tratamiento? En estos casos no se cuenta con una liquidación provisional, toda vez que las leyes y pesos que tendrán los concentrados se conocerán únicamente después del tratamiento (éstos dependerán de las condiciones en que se realice el proceso de concentración al que son sometidos los minerales).
2. En cuanto al servicio de tratamiento en planta (concentración), teniendo en cuenta el pronunciamiento contenido en el Informe N.º 217-2009-SUNAT/2B0000⁽²⁾, consulta si:
 - 2.a) ¿Corresponde efectuar el depósito de la detracción por el mencionado servicio, al calificar como “fabricación de bienes por encargo” a que se

¹ La entidad consultante señala que es una práctica comercial del sector que el comprador pague adelantos del precio con anterioridad a que se conozcan las leyes y pesos finales de los concentrados. Adicionalmente, indica que los precios se determinan en función a cotizaciones internacionales posteriores a la entrega de los concentrados.

² En el cual se concluye que el servicio de tratamiento de mineral (planta concentradora), entre otros, no se encuentra sujeto al SPOT. Dicho Informe se encuentra disponible en el Portal de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/>).

refiere el numeral 7 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT(³)?

- 2.b) De ser el caso que la SUNAT determine que corresponde efectuar el depósito de la detracción por los servicios de tratamiento en planta, ¿qué ocurrirá con el crédito fiscal relacionado con las operaciones que tuvieron lugar mientras estuvo publicado el Informe N.º 217-2009-SUNAT/2B0000? ¿la aplicación de dicho crédito fiscal será aceptada por la SUNAT durante una fiscalización?
3. Tratándose de servicios integrales prestados por empresas de labor minera, en los que también se desarrollan actividades de construcción:
- 3.a) ¿Corresponderá efectuar el depósito de la detracción, aun cuando las actividades de construcción son sólo un medio para lograr la finalidad del servicio (explotación de minerales, por ejemplo)?
- 3.b) De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿es correcto afirmar que únicamente se deberá efectuar el depósito de la detracción en aquellos casos en que las actividades que individualmente califiquen como construcción constituyan la prestación principal?
- 3.c) En relación con la pregunta anterior, ¿se podrá acreditar cuál es la prestación principal a partir de la documentación que emita la empresa de labores mineras (por ejemplo: reportes de avance de obra, valorización mensual, etc.)?
- 3.d) De ser el caso que corresponda realizar el depósito de la detracción en el supuesto bajo análisis (labores mineras que incluyen actividades de construcción), y teniendo en cuenta que no se podrán emitir dos comprobantes de pago por tratarse de un servicio integral:
- ¿El depósito de la detracción podrá ser realizado únicamente sobre la parte de la facturación que corresponde a las actividades de construcción?
 - En caso la respuesta sea afirmativa, ¿la parte facturada no sujeta a detracción debería ser materia de retención del IGV, ello asumiendo que el usuario hubiera sido designado como Agente de Retención por la SUNAT?
4. Tratándose de una factura a través de la cual una empresa solicita a otra el “Reembolso” de un pago realizado por cuenta de la primera (pago que fue sujeto al SPOT), ¿corresponderá efectuar el depósito de la detracción sobre la factura emitida por concepto de “Reembolso”, aun cuando la empresa que

³ Publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias.

emite la factura no ha prestado un servicio (no se asume riesgo, ni se obtiene un margen de utilidad)?⁽⁴⁾.

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, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, aprobado por el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Decreto Legislativo N.º 940).
- Decreto Ley N.º 25632, que establece la obligación de emitir comprobante de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 24.7.1992, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940, publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicado el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. Respecto a las consultas formuladas en el numeral 1, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, se entenderán por operaciones sujetas al SPOT, entre otras, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el inciso a) del artículo 13º del mencionado TUO dispone que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT designará los sectores

⁴ Al respecto, la entidad consultante plantea el supuesto de dos empresas A y B que suscriben un contrato por el cual se comprometen a financiar en forma conjunta una obra (edificación), contratando para tales efectos a una empresa constructora, la que emite facturas por todo el contrato de construcción a la empresa A.

A fin de trasladar a la empresa B la parte que le corresponde de la inversión, la empresa A le emite una factura por el porcentaje respectivo, consignando como descripción "Reembolso del Contrato de Construcción". Agrega la entidad consultante que en este supuesto la empresa A no presta servicios de construcción, ni asume riesgos, tampoco obtiene un margen de utilidad en la operación (no hay subcontratación, sino que únicamente solicita a la empresa B la restitución de aquellos importes que le corresponde asumir según lo pactado contractualmente por las partes.

económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Así, mediante los Anexos 1, 2 y 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT se establecen los bienes y servicios sujetos al SPOT, detallándose:

- A partir del 1.12.2010, en virtud a la Resolución de Superintendencia N.º 294-2010/SUNAT⁽⁵⁾, en el numeral 16 del Anexo 2 al “Oro gravado con el IGV” con el porcentaje del 12%⁽⁶⁾. Dicha definición incluye, entre otros, a los bienes comprendidos en la subpartida nacional 2616.90.10.00 – minerales de oro y sus concentrados.
- A partir del 1.11.2012, por disposición de la Resolución de Superintendencia N.º 249-2012/SUNAT, en el numeral 19 del Anexo 2 a los “Minerales metálicos no auríferos” con el porcentaje del 12%⁽⁷⁾. Dicha definición incluye, entre otros, a los concentrados de los minerales comprendidos en las subpartidas nacionales del Capítulo 26 de la Sección V del Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 238-2011-EF, incluso cuando se presenten en conjunto con otros minerales o cuando hayan sido objeto de un proceso de chancado y/o molienda. No se incluye en esta definición a los bienes comprendidos en la subpartida nacional 2616.90.10.00 – minerales de oro y sus concentrados⁽⁸⁾.

Ahora bien, a fin de determinar si los concentrados polimetálicos de dos o más metales que contienen oro entre sus elementos pagables se encuentran en el numeral 16 ó 19 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT deberá considerarse la subpartida nacional que le corresponde, de acuerdo al Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 238-2011-EF, siéndole aplicable para ambos numerales el porcentaje del 12% del SPOT.

Para tal efecto, debe tenerse en cuenta que según lo señalado en el Informe N.º 031-2013-SUNAT-3A6300, emitido por la División de Arancel Integrado de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, los concentrados polimetálicos de dos o más metales que contienen oro entre sus elementos pagables se clasifican en función de los metales efectivamente concentrados para la siguiente operación metalúrgica, donde el oro, que normalmente suele

⁵ Publicada el 31.10.2010.

⁶ Cabe mencionar que la referencia a dicho numeral fue modificada por la Resolución de Superintendencia N.º 249-2012-SUNAT, publicada el 30.10.2012, siendo que inicialmente solo se le denominaba “Oro”.

⁷ Si bien el numeral 19 del Anexo 2 fue incorporado por la Resolución de Superintendencia N.º 037-2011/SUNAT, publicada el 15.2.2011, la descripción de dicho numeral fue sustituida por la Resolución de Superintendencia N.º 249-2012/SUNAT incluyéndose a los concentrados de los minerales de determinadas subpartidas nacionales.

⁸ La modificación dispuesta por la Resolución de Superintendencia N.º 249-2012-SUNAT es aplicable a aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir del 1.11.2012.

presentarse asociado en cantidades significativamente pequeñas en relación con los compuestos metálicos efectivamente concentrados, solo es tomado en cuenta en la clasificación, cuando ha sido concentrado para la extracción de este metal de manera directa.

En ese sentido, el criterio utilizado para la clasificación de concentrados polimetálicos, considera solo a aquellos metales efectivamente concentrados para la siguiente operación metalúrgica y se clasifican según la especie mineralógica que le confiere el carácter esencial, conforme a la Regla Tercera inciso b)⁽⁹⁾ o, si esta es inoperante, de acuerdo con la Regla Tercera inciso c) de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura⁽¹⁰⁾.

Teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos anteriores, la clasificación arancelaria de los concentrados polimetálicos de dos o más metales que contienen oro no se realiza en función de los elementos pagables sino considerando los metales efectivamente concentrados para la siguiente operación metalúrgica, siendo el oro tomado en cuenta para dicha clasificación, cuando ha sido concentrado para la extracción de este metal de manera directa.

Sin perjuicio de ello, respecto al monto del depósito a realizar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el numeral 9.1 del artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, el cual establece que el monto del depósito resultará de aplicar el porcentaje correspondiente sobre el importe de la operación.

Para tal efecto, de acuerdo con el inciso j.1) del artículo 1° de la citada Resolución, tratándose de operaciones de venta de bienes, se considera importe de la operación, al valor de venta del bien determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14° de la Ley del IGV, más el IGV⁽¹¹⁾.

⁹ Dicha Regla señala que *“Los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo”.*

¹⁰ La referida Regla establece que *“Cuando las Reglas 3a) y 3b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta”.*

Cabe mencionar que la Regla 3a) señala que *“la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa”.*

¹¹ Agrega la norma que en el caso de la venta de bienes muebles, se considerará como importe de la operación al monto que resulte de sumar al Precio de Mercado definido en el inciso l) del artículo 1° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940, los otros conceptos que de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IGV integran la base imponible de dicho impuesto, más el IGV que corresponda a estos otros conceptos, siempre que este monto sea mayor al determinado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Al respecto, según el artículo 14° de la Ley del IGV se entiende por valor de venta del bien a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien; entendiéndose que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Añade la norma que los gastos realizados por cuenta del comprador forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio.

De otro lado, en cuanto al momento para efectuar el depósito del SPOT, debe tenerse en cuenta que el numeral 11.1 del artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT dispone que el depósito se realizará, en la venta gravada con el IGV de los bienes señalados en el Anexo 2:

- a) Hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto (5°) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso a) del numeral 10.1 del artículo 10°⁽¹²⁾.
- b) Dentro del quinto (5°) día hábil de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso b.1) del numeral 10.1 del artículo 10°⁽¹³⁾.
- c) Hasta la fecha en que la Bolsa de Productos entrega al proveedor el importe contenido en la póliza, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso b.2) del numeral 10.1 antes citado⁽¹³⁾.

Por tanto, tratándose del supuesto planteado en el que el precio definitivo es determinado con posterioridad a la entrega de los bienes, el monto del depósito a que obliga el SPOT deberá determinarse aplicando el porcentaje del 12% sobre el valor total consignado en el comprobante de pago emitido por la venta de los bienes y con ocasión de su entrega⁽¹⁴⁾, incluido el IGV. En caso dicho valor se ajuste con posterioridad al depósito de la detracción, el

¹² Esto es, el adquirente.

¹³ El inciso b) del numeral 10.1 del artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT considera como sujeto obligado al proveedor, en los siguientes casos:

- b.1) Cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al adquirente que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo
- b.2) Cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.

¹⁴ Cabe indicar que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, estos documentos deben ser emitidos y otorgados, tratándose de la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

cargo que se efectúe por separado del comprobante de pago también estará sujeto al SPOT, considerando para tales efectos los momentos establecidos en el artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT.

2. En cuanto a las consultas formuladas en el numeral 2 debe tenerse en cuenta que en el numeral 7 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT se detalla como servicio sujeto al SPOT a la “Fabricación de bienes por encargo” con el porcentaje del 12%. Dicha definición incluye a aquel servicio mediante el cual el prestador del mismo se hace cargo de una parte o de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación, o transformación de un bien. Para tal efecto, el usuario del servicio entregará todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquéllos que se hubieran encargado elaborar, producir, fabricar o transformar⁽¹⁵⁾.

Ahora bien, el inciso a) del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 056-2006/SUNAT⁽¹⁶⁾, ha precisado que el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación implica la obtención por parte del usuario de un bien de igual o distinta naturaleza o forma respecto de aquél que hubiera sido entregado por éste al prestador del servicio.

En consecuencia, para la configuración del servicio de fabricación de bienes por encargo deberá observarse si con motivo de la prestación del aludido servicio, el usuario ha entregado al prestador del mismo algún bien necesario para la realización del encargo, sin importar si entre los bienes que el usuario entrega y posteriormente recibe en virtud del servicio existe identidad o no de naturaleza o de forma, o si tienen igual o distinta condición o características.

En virtud a lo anterior, el servicio de tratamiento de minerales para su transformación en concentrados, en el cual se entrega al sujeto que realiza el servicio los minerales para su transformación califica como servicio de fabricación de bienes por encargo comprendido en el numeral 7 del Anexo 3

¹⁵ Se incluye en dicha definición a la venta de bienes, cuando las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien con los que el vendedor ha elaborado, producido, fabricado o transformado los bienes vendidos, han sido transferidos bajo cualquier título por el comprador de los mismos.

No se incluye en esta definición:

- a) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente avíos textiles, en tanto el prestador se hace cargo de todo el proceso de fabricación de prendas textiles. Para tal efecto son avíos textiles los siguientes bienes: etiquetas, hangtags, stickers, entretelas, elásticos, aplicaciones, botones, broches, ojalillos, hebillas, cierres, clips, colgadores, cordones, cintas twill, sujetadores, alfileres, almas, bolsas, plataformas y cajas de embalaje.
- b) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente diseños, planos o cualquier bien intangible, mientras que el prestador se hace cargo de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien.

¹⁶ Publicada el 20.4.2006.

de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, sujeto a la detracción del 12%⁽¹⁷⁾.

En lo que corresponde al crédito fiscal, de conformidad con la Primera Disposición Final del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18º, 19º, 23º, 34º y 35º de la Ley del IGV o cualquier beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7º. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

En consideración a ello, los sujetos que no hubieran realizado el depósito del SPOT por el servicio de tratamiento del mineral (planta concentradora), tendrán derecho a crédito fiscal a partir del período en que se acredite el depósito, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones aplicables al crédito fiscal que regula la normativa del IGV.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, en caso los servicios señalados en el numeral 2 del rubro "CONCLUSIONES" del Informe N.º 217-2009-SUNAT/2B0000, tales como explotación del mineral (oro), avances en desarrollo (construcción de galerías), avances en preparación (construcción de sub niveles y chimeneas), avances en exploraciones (construcción de galerías y cruceros) y tratamiento del mineral (planta concentradora), sean prestados en forma integral para el desarrollo de actividades de exploración y explotación del mineral oro, de acuerdo con el Informe Técnico N.º 002-2012-INEI/DNCN-DECG⁽¹⁸⁾, emitido por Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), la actividad es netamente minera con varias actividades auxiliares que se involucran dentro del mismo proceso previo y posterior de extracción y/o explotación, por lo que se encuentra clasificado en la clase 1320 de la CIU Revisión 3 - Extracción de minerales metalíferos no ferrosos, excepto los minerales de uranio y torio.

Siendo ello así, dicho servicio integral estaría sujeto al SPOT recién a partir del 2.4.2012, en virtud a la inclusión del numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT "Demás servicios gravados con el

¹⁷ Cabe mencionar que el numeral 2 del rubro "CONCLUSIONES" del Informe N.º 217-2009-SUNAT/2B0000, además del servicio de tratamiento del mineral (planta concentradora), también se refiere a los servicios de explotación del mineral (oro), avances en desarrollo (construcción de galerías), avances en preparación (construcción de sub niveles y chimeneas) y avances en exploraciones (construcción de galerías y cruceros), respecto de los cuales debe tenerse en cuenta que el SPOT, a partir del 1.12.2010, se aplica a los contratos de construcción (Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT) y, a partir del 2.4.2012, a los servicios gravados con el IGV no comprendidos en otros numerales del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT (Resolución de Superintendencia N.º 063-2012/SUNAT).

¹⁸ Remitido mediante Oficio N.º 038-2012-INEI/DNCN.

IGV”⁽¹⁹⁾, que comprende a toda prestación de servicios en el país a que se refiere el numeral 1 inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV que no se encuentre incluida en algún otro numeral de dicho Anexo, correspondiéndole una detracción de 9%.

3. Respecto a las consultas formuladas en el numeral 3, cabe indicar que en el Informe Técnico N.° 002-2012-INEI/DNCN-DECG, el INEI ha señalado que el servicio integral materia de consulta se refiere a una unidad económica minera que realiza servicios de labor general cuyo fin es extraer minerales.

En tal sentido, dicho servicio se clasificará de acuerdo con la naturaleza del mineral que se extrae en la CIIU Revisión 3, en la Sección C Explotación de minas y canteras, con excepción de la división 11 – Extracción de petróleo crudo y gas natural, actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección.

Ahora bien, dicho servicio se encuentra comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT “Demás servicios gravados con el IGV”, que como ya se indicó comprende a toda prestación de servicios en el país a que se refiere el numeral 1 inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV que no se encuentre incluida en algún otro numeral de dicho Anexo, correspondiéndole una detracción de 9%.

Cabe indicar que dicho numeral fue incluido por la Resolución de Superintendencia N.° 063-2012/SUNAT, aplicable a aquellos servicios cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir del 2.4.2012. Con anterioridad a dicha fecha, el servicio integral materia de consulta no se encontraba sujeto al SPOT.

En consideración a lo expuesto, no corresponde absolver las interrogantes planteadas en los numerales 3.a) a 3.d) del numeral 3.

4. En cuanto a la consulta formulada en el numeral 4, el artículo 1° del Decreto Ley N.° 25632 señala que están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza.

Por otra parte, el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago indica los documentos considerados comprobantes de pago, entre los cuales se encuentran las facturas.

Así pues, los comprobantes de pago, entre ellos las facturas, deben ser emitidos por el prestador del servicio a fin de acreditar el servicio prestado a los usuarios.

¹⁹ Dicho numeral fue incluido por la Resolución de Superintendencia N.° 063-2012/SUNAT, aplicable a aquellos servicios cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir del 2.4.2012.

En ese sentido, en el supuesto planteado en la consulta, es la constructora, prestadora del servicio, quien se encuentra obligada a emitir el comprobante de pago a los usuarios A y B, y éstos últimos a realizar el depósito correspondiente por el SPOT⁽²⁰⁾.

Ahora bien, si aun cuando A y B son los usuarios del servicio, el comprobante de pago es emitido solo a A, y este paga el íntegro de la operación, A tendría una cuenta por cobrar a B, a efecto de que le restituya el importe que le correspondía asumir de acuerdo con el contrato, monto que no tiene por origen la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, por lo que no corresponde aplicar la detracción por el monto restituido.

CONCLUSIONES:

1. A partir del 1.12.2010, el concentrado de oro comprendido en la subpartida nacional 2616.90.10.00 se encuentra sujeto al SPOT con el porcentaje del 12%, mientras que a los demás concentrados de los minerales comprendidos en las subpartidas nacionales del Capítulo 26 de la Sección V del Arancel de Aduanas se les aplica el Sistema recién a partir 1.11.2012 con el mismo porcentaje.

El criterio utilizado para la clasificación arancelaria de concentrados polimetálicos, considera solo a aquellos metales efectivamente concentrados para la siguiente operación metalúrgica y se clasifican según la especie mineralógica que le confiere el carácter esencial, conforme a la Regla Tercera inciso b); o, si esta es inoperante, de acuerdo a la Regla Tercera inciso c) de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura.

Tratándose del supuesto en el que el precio definitivo es determinado con posterioridad a la entrega de los bienes, el monto del depósito a que obliga el SPOT deberá determinarse aplicando el porcentaje del 12% sobre el valor total consignado en el comprobante de pago emitido por la venta de los bienes y con ocasión de su entrega, incluido el IGV. En caso dicho valor se ajuste con posterioridad al depósito de la detracción, el cargo que se efectúe por separado del comprobante de pago también estará sujeto al SPOT, considerando para tales efectos los momentos establecidos en el artículo 11° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/S UNAT.

2. El servicio de tratamiento de minerales para su transformación en concentrados, en el cual se entrega al sujeto que realiza el servicio los minerales para su transformación califica como servicio de fabricación de bienes por encargo sujeto al SPOT con el porcentaje del 12%.

²⁰ De conformidad con el numeral 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, "Los contratos de construcción", se encuentran sujetos al SPOT con el porcentaje del 5%. Dicha definición comprende a los que se celebren respecto de las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 3° de la Ley del IGV, con excepción de aquellos que consistan exclusivamente en el arrendamiento, subarrendamiento o cesión en uso de equipo de construcción dotado de operario.

3. Los sujetos que no hubieran realizado el depósito del SPOT por el servicio de tratamiento del mineral (planta concentradora), tendrán derecho a crédito fiscal a partir del período en que se acredite el depósito, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones aplicable al crédito fiscal que regula la normatividad del IGV.
4. Los servicios de explotación del mineral (oro), avances en desarrollo (construcción de galerías), avances en preparación (construcción de sub niveles y chimeneas), avances en exploraciones (construcción de galerías y cruceros) y tratamiento del mineral (planta concentradora), prestados en forma integral para el desarrollo de actividades de exploración y explotación del mineral oro, se encuentran sujetos al SPOT en virtud al numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT “Demás servicios gravados con el IGV”, siendo aplicable el porcentaje del 9%.
5. El servicio integral prestado por empresas de labor minera, en los que también se desarrollan actividades de construcción, se encuentra sujeto al SPOT a partir del 2.4.2012, al encontrarse comprendido en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/S UNAT “Demás servicios gravados con el IGV”, siéndole aplicable el porcentaje del 9%.

Con anterioridad a dicha fecha, dicho servicio no se encontraba sujeto al SPOT.

6. Si aun cuando A y B son los usuarios del servicio, el comprobante de pago es emitido solo a A, y este paga el íntegro de la operación, A tendría una cuenta por cobrar a B, a efecto de que le restituya el importe que le correspondía asumir de acuerdo con el contrato, monto que no tiene por origen la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, por lo que no corresponde aplicar la detracción por el monto restituido.

Lima, 29 de mayo de 2013

ORIGINAL FIRMADO POR:

LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica