

INFORME N.º 0152 -2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Tratándose del supuesto en que el proveedor de una entidad del Estado hubiera cedido a un tercero su derecho a cobrar el precio de los bienes, servicios u obras ejecutadas, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Las detracciones a que obliga el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) deberán aplicarse al proveedor o al tercero al cual cedió sus derechos de cobranza?
2. ¿El Régimen de Retenciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) deberá aplicarse al proveedor o al tercero al cual cedió sus derechos de cobranza?

BASE LEGAL:

- Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N.º 295 (publicado el 24.7.1984 y normas modificatorias).
- Texto Único Ordenado (TUO) del Decreto Legislativo N.º 940 referente al SPOT, aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004 y normas modificatorias (en adelante TUO del Decreto Legislativo N.º 940).
- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que aprueba normas para la aplicación del SPOT al que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940, publicada el 15.8.2004 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 037-2002/SUNAT, que establece el Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores, publicada el 14.4.2002 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En principio, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 1206º del Código Civil, la cesión de derechos es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto; siendo que la cesión puede hacerse aun sin el asentimiento del deudor.

Al respecto, nótese que a diferencia de la cesión de posición contractual, en la que según el artículo 1437º del Código Civil, el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión, tratándose de la cesión de derechos, el cedente tan solo se limita a transferir al tercero o cesionario el derecho a exigir el cumplimiento de la prestación a su favor a cargo del deudor; prestación que en el supuesto materia de consulta corresponde al pago por la venta de bienes,

prestación de servicios o contratos de construcción a que se obligó el cedente frente a la entidad del Estado.

2. Teniendo en cuenta lo anterior, y en relación con la primera consulta, es preciso señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 2° del TUE del Decreto Legislativo N.° 940, el SPOT tiene por finalidad generar fondos, a través de depósitos realizados por los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación, destinados a asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos⁽¹⁾ del titular de dichas cuentas.

Sobre el particular, mediante la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT se han dictado las normas para la aplicación del SPOT a la venta de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción⁽²⁾, estableciéndose, entre otros, el procedimiento que el sujeto obligado deberá observar para efectuar el depósito respectivo, así como lo relacionado con las cuentas bancarias que cada proveedor, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción deberá abrir en el Banco de la Nación.

Así, el inciso a) del numeral 17.1 del artículo 17° de la citada resolución dispone que el sujeto obligado a efectuar el depósito, deberá realizarlo, en su integridad, en la cuenta abierta en el Banco de la Nación, de la cual será titular, conforme al artículo 6° del TUE del Decreto Legislativo N.° 940, el proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción.

Cabe destacar que, según lo previsto en la normativa del SPOT, la calidad de sujeto obligado a efectuar el depósito se encuentra establecida en función a la operación sujeta al Sistema⁽³⁾, pudiendo afirmarse -de manera general- que

¹ A que se refiere el inciso e) del artículo 115° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

² Cabe mencionar que, adicionalmente, se encuentran vigentes: la Resolución de Superintendencia N.° 266-2004/SUNAT (publicada el 4.11.2004 y normas modificatorias), aplicable a las operaciones gravadas con el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado; la Resolución de Superintendencia N.° 073-2006/SUNAT (publicada el 13.5.2006 y normas modificatorias) aplicable al servicio de transporte de bienes por vía terrestre; y la Resolución de Superintendencia N.° 057-2007/SUNAT (publicada el 18.3.2007 y normas modificatorias) aplicable al servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.

³ De acuerdo con los artículos 10° y 15° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, son sujetos obligados a efectuar el depósito:

- En la venta gravada con el IGV de los bienes señalados en el Anexo 2 de dicha resolución o en la venta de bienes exonerada del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta:
 - a) El adquirente.
 - b) El 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; y, b.2) cuando la venta sea realizada a través de la Bolsa de Productos.
- En la venta de bienes inmuebles gravada con el IGV:
 - a) El adquirente del bien inmueble cuando el comprobante de pago que deba emitirse y entregarse por la operación, conforme a las normas sobre comprobantes de pago, permita ejercer el derecho a crédito fiscal o sustentar gasto o costo para efecto tributario.

dicha obligación recae en el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción⁽⁴⁾, quien deberá -respecto de las referidas operaciones- realizar el depósito de la detracción correspondiente⁽⁵⁾ en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación a nombre de su proveedor, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción para efectos que este lo destine al pago de sus deudas tributarias, costas y gastos.

Ahora bien, dado que -según lo indicado en el numeral 1 del presente análisis- en virtud de la cesión de derechos a que se refiere la consulta, únicamente se transfiere al tercero el derecho a exigir el pago correspondiente a la operación de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, tal cesión no implica variación alguna de la condición del acreedor cedente como proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, ni tampoco conlleva, por ende, una modificación de las obligaciones establecidas en la normativa del SPOT respecto al depósito que debe efectuarse en las cuentas del Banco de la Nación abiertas a nombre de estos últimos.

En ese sentido, tratándose de la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción sujetos al SPOT, respecto de los cuales el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción ha cedido a un tercero su derecho a exigir el cumplimiento del pago correspondiente a dicha operación; la entidad del Estado que sea adquirente del bien, usuario del servicio o quien encargó la construcción, obligada a efectuar la detracción establecida en el Sistema, deberá realizar esta, efectuando el depósito correspondiente en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación a nombre de su proveedor, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción.

3. De otro lado, en cuanto a la segunda consulta, cabe indicar que conforme al artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 037-2002/SUNAT, el

b) El proveedor del bien inmueble cuando: i) el comprobante de pago que deba emitirse y entregarse por la operación, conforme a las normas sobre comprobantes de pago, no permita ejercer el derecho a crédito fiscal ni sustentar gasto o costo para efecto tributario; y, ii) 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.

- En los contratos construcción y servicios detallados en el Anexo 3 de la mencionada resolución:

- a) El usuario del servicio o quien encarga la construcción.
- b) El prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al usuario del servicio o quien encarga la construcción que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo.

⁴ Salvo en el caso de la venta de bienes muebles realizada a través de la Bolsa de Productos, o tratándose de la venta de inmuebles por la cual deba emitirse y entregarse un comprobante de pago que no permita ejercer el derecho a crédito fiscal ni sustentar gasto o costo para efecto tributario; habiéndose establecido, además, la obligación de efectuar el depósito por parte del proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta la construcción en caso reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo.

⁵ Conforme a lo previsto en los artículos 9° y 14° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/S UNAT, el monto del depósito resulta de aplicar los porcentajes establecidos para cada operación sobre el importe de esta, definido en el inciso j) del artículo 1° d e la misma resolución.

Régimen de Retenciones del IGV resulta aplicable a los proveedores⁽⁶⁾ en las operaciones de venta de bienes, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción gravadas con el IGV. Agrega la norma que el proveedor que realice las operaciones antes mencionadas está obligado a aceptar la retención establecida en la citada resolución.

Por su parte, el artículo 7° de la referida resolución dispone que el Agente de Retención⁽⁷⁾ efectuará la retención en el momento en que realice el pago, con prescindencia de la fecha en que se efectuó la operación gravada con el IGV, indicando que, en caso que el pago se realice a un tercero, el Agente de Retención deberá emitir y entregar el comprobante de retención al proveedor.

Adicionalmente, el artículo 8° de la aludida resolución prevé que, al momento de efectuar la retención, el Agente de Retención entregará a su proveedor un comprobante de retención, el cual deberá tener los requisitos mínimos que se detallan en dicho artículo, entre ellos los datos relativos al proveedor.

Asimismo, el artículo 10° de la citada resolución señala que el proveedor deberá efectuar su declaración y pago mensual del IGV utilizando el PDT-IGV Renta Mensual, Formulario Virtual 621, donde consignará el impuesto que se le hubiera retenido, a efecto de su deducción del tributo a pagar.

Como se pueda apreciar de las normas glosadas, la obligación del Agente de Retención de efectuar la retención y del proveedor de aceptar dicha retención, no se ve alterada por el hecho de que el pago -debido a cualquier circunstancia - se realice a un tercero. Vale decir, para efecto del Régimen de Retenciones del IGV, el pago a un tercero no implica una modificación de las obligaciones que -en virtud a dicho régimen- deben cumplir el Agente de Retención y el proveedor respecto de la operación sujeta a dicho Régimen.

En ese sentido, aun cuando producto de una cesión de derechos, la entidad del Estado designada como Agente de Retención efectúe el pago de la operación sujeta al Régimen de Retenciones del IGV a un tercero o sujeto distinto a su proveedor, tal entidad deberá realizar la retención correspondiente a la referida operación en el momento que efectúe el pago a dicho tercero, debiendo emitir y entregar el comprobante de retención respectivo a su proveedor.

Finalmente, es del caso indicar que conforme a lo previsto en el inciso f) del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 037-2002/SUNAT, no se efectuará la retención del IGV en las operaciones en las cuales opere el SPOT.

⁶ Conforme al inciso d) del artículo 1° de la citada resolución, se entiende por proveedor al vendedor del bien mueble o inmueble, prestador del servicio o al que ejecuta los contratos de construcción, en las operaciones gravadas con el IGV.

⁷ De acuerdo con el inciso c) del artículo 1° de la resolución en mención, se entiende por Agente de Retención al adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, designado por la SUNAT.

CONCLUSIONES:

Tratándose del supuesto en que el proveedor de una entidad del Estado hubiera cedido a un tercero su derecho a cobrar el precio de los bienes, servicios u obras ejecutadas, se debe tener en cuenta que:

1. En los casos que dicha entidad del Estado se encuentre obligada a efectuar la detracción a que obliga el SPOT, esta deberá realizar el depósito correspondiente en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción.
2. De corresponder a la entidad del Estado aplicar el Régimen de Retenciones del IGV, estas retenciones deberán realizarse en el momento que se efectúe el pago al tercero, debiendo dicha entidad emitir y entregar el comprobante de retención respectivo a su proveedor.

Lima, 20 OCT. 2015

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE

DESARROLLO ESTRATÉGICO

krd/lvv

CT0629-2015

CT0632-2015

SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DEL IGV – Retenciones y Detracciones aplicables a proveedores.