

INFORME N.º 097 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas en relación con las obligaciones tributarias originadas por la emisión y entrega de vales de consumo que realizan las empresas (empresas emisoras) a cambio del pago del valor contenido en éstos por parte de otras empresas (empresas adquirentes), las cuales -a su vez- entregan dichos vales a terceros para el pago en la adquisición de bienes en los establecimientos de la empresa emisora:

1. ¿Se encuentra gravada con el IGV la entrega de los vales a la empresa adquirente que pagó su precio?
2. Para efectos del Impuesto a la Renta, ¿cuándo se devenga el ingreso para la empresa emisora de los vales?
3. ¿Existe obligación de emitir y entregar comprobante de pago por la entrega de los vales a la empresa adquirente de los mismos?
4. ¿Existe obligación de emitir y entregar comprobante de pago al tercero que canjea los vales?



En los vales no se especifican los bienes que pueden ser adquiridos por los terceros, existiendo un plazo de caducidad para su canje.



BASE LEGAL:

Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295 el 24.7.1984, y normas modificatorias.

- 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).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento 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, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Decreto Ley N.º 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago, publicado el 24.7.1992, y normas modificatorias.



[Handwritten signature]
1091

- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS⁽¹⁾:

1. En relación con la primera consulta, cabe tener en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del IGV, dicho impuesto grava la venta en el país de bienes muebles.

Al respecto, el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° de la citada Ley señala que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

En ese mismo sentido, el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV indica que, según la norma citada en el párrafo precedente, se considera venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

De otro lado, el inciso b) del artículo 3° de la misma Ley define como bienes muebles a los corporales que se pueden llevar de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Asimismo, el numeral 8 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV establece que no están comprendidos en el inciso b) del artículo 3° de la Ley del IGV, y por tanto no son considerados bienes muebles, la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas, entre otros.

Pues bien, de acuerdo a las normas antes glosadas, puede afirmarse que el IGV grava la venta de bienes muebles, calificando como tal, el acto a título oneroso que conlleva la transmisión de propiedad de bienes muebles, como es el caso, por ejemplo, de la compraventa propiamente dicha.

¹ En principio, entendemos que las consultas formuladas no se encuentran referidas a la entrega de vales otorgados al amparo de la Ley N.° 28051 - Ley de Prestaciones Alimentarias en beneficio de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.



[Handwritten signature]
Luz

Así, debe tenerse en cuenta que, según lo dispuesto en los artículos 1529° y 1532° del Código Civil, por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero; pudiendo venderse los bienes existentes o que puedan existir, siempre que sean determinados o susceptibles de determinación y cuya enajenación no esté prohibida por la ley⁽²⁾.

Ahora bien, mediante la entrega de vales de consumo que efectúa la empresa emisora a la empresa adquirente, la primera no se obliga a transferirle bien alguno, representando dicho vale una suma de dinero que servirá para el pago de una posterior adquisición de bienes que identifique el tercero, usuario o poseedor de los vales. Es decir, los referidos vales constituyen tan solo un documento representativo de moneda, que como tal no califican como bienes muebles de acuerdo a la normatividad del IGV.

En ese sentido, ya que la entrega de vales que efectúa la empresa emisora a la empresa adquirente que cancela el monto que ellos representan, no conlleva la transmisión de propiedad de ningún bien mueble, dicha entrega no se encuentra gravada con el IGV.

2. En lo que atañe a la segunda consulta, cabe indicar que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, lo cual resulta también de aplicación para la imputación de los gastos.

Sobre el particular, en doctrina⁽³⁾ se afirma que en el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio.

Ahora bien, el párrafo 95 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros señala que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso ordinario derivado de la venta de los bienes.

² Según Manuel De la Puente y Lavallo, se entiende por bien determinado aquel que puede ser identificado con precisión. En: "Estudios sobre el Contrato de Compraventa", Gaceta Jurídica, 1ª Edición, Lima, 1999, página 39.

³ Roque García Mullín, Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto, CIET. Buenos Aires, 1980, páginas 45 y 46.



[Handwritten mark]

14091

Por su parte, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) El importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad;
- d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Asimismo, el párrafo 19 de la mencionada NIC señala que los ingresos ordinarios y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos ordinarios no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

De la normatividad contable antes citada se tiene que los ingresos ordinarios de la empresa deben reconocerse contablemente cuando los costos incurridos o por incurrir relacionados con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad. De no cumplirse con ello, no se puede considerar al ingreso como devengado y, por tanto, no debe reconocerse ni registrarse contablemente en el ejercicio, lo cual sería también de aplicación para fines impositivos.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, aun cuando la empresa adquirente de los vales cancela a la empresa emisora el monto que representan los mismos, en dichos vales no se especifican los bienes que podrían ser adquiridos por los terceros, por lo que los costos incurridos o por incurrir relacionados con la operación de venta de bienes sólo podrían ser determinados al momento del canje (esto es cuando se produce la transferencia de los bienes) o cuando caduque el plazo para el canje de los vales (en caso se hubiese pactado que la empresa emisora no devolverá el dinero si los vales no son canjeados).

Por lo tanto, el ingreso para la empresa emisora de los vales se devengará cuando se realice la venta de los bienes, o cuando caduque el plazo para el canje de los vales, siempre que no exista obligación por parte de la empresa emisora de devolver el dinero en caso que dichos vales no sean canjeados.



[Handwritten signature]
1091

- Respecto a la tercera y cuarta consultas, el artículo 1° de la Ley Marco de Comprobantes de Pago establece que están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Agrega que, esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

Por su parte, el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Asimismo, el numeral 1 del artículo 5° del mencionado Reglamento señala que, en el caso de la transferencia de bienes muebles, el comprobante de pago se entregará en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

Adicionalmente, según lo indicado en el inciso a) del numeral 1.1 del artículo 6° del citado Reglamento, están obligados a emitir comprobantes de pago, entre otros, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso, derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.

Pues bien, dado que la entrega de vales que efectúa la empresa emisora no supone la transferencia de propiedad de bienes muebles, dichas empresas emisoras no están obligadas a emitir y entregar comprobante de pago a las empresas adquirentes que cancelan el monto que representan los referidos vales.

Sin embargo, las empresas emisoras de los vales de consumo sí deberán emitir y entregar los respectivos comprobantes de pago a los terceros que efectúen su canje, por la transferencia de bienes que realicen a favor de los mismos. Esta obligación deberá cumplirse en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago con el vale, lo que ocurra primero.

CONCLUSIONES:

- La entrega de vales, que en su contenido no especifican los bienes que podrían ser adquiridos mediante los mismos, y que es efectuada por la empresa emisora de aquellos a la empresa adquirente que cancela el monto que dichos vales representan, no se encuentra gravada con el IGV.
- El ingreso para la empresa emisora de los vales se devengará cuando se realice la venta de bienes, o cuando caduque el plazo para el canje de los vales, siempre que no exista obligación por parte de la empresa emisora de devolver el dinero en caso que dichos vales no sean canjeados.



Handwritten notes and signatures at the bottom left of the page, including the number '1022' and '1021'.

3. Las empresas emisoras de los vales de consumo no están obligadas a emitir y entregar comprobante de pago a las empresas adquirentes que cancelan el monto que representan los referidos vales.
4. Las empresas emisoras de los vales se encuentran obligadas a emitir y entregar los respectivos comprobantes de pago a los terceros que efectúen su canje, por la transferencia de bienes que realicen a favor de los mismos.

Lima, 07 JUL 2010



Clara Urteaga Goldstein
CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



ebb
A0136-D10
IGV - Operaciones gravadas - Vales de consumo
Renta - Devengo del ingreso - vales de consumo
Comprobantes de pago - vales de consumo

J
10/11

A

