

INFORME N.º 048 -2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con la Ley N.º 29666 que dispuso, a partir del 1.3.2011, la rebaja de la tasa del Impuesto General a las Ventas (IGV) se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Cuál sería la tasa aplicable por las facturas emitidas a partir del 1 de marzo de 2011, en el caso de servicios prestados en un lapso mayor a un mes, en los cuales por acuerdo entre las partes el pago se realiza fraccionadamente, siendo que el contrato y/o los primeros pagos tienen fecha anterior al 1 de marzo y consecuentemente, se aplicó respecto de dichos pagos, la tasa del 19%?
2. ¿Cuál sería la tasa aplicable a los servicios correspondientes al mes de febrero de 2011 que son facturados en marzo de 2011, en el caso de servicios anuales de arrendamiento, mantenimiento, entre otros, cuyo pago por acuerdo entre las partes debe realizarse dentro de los 5 días del mes siguiente?
3. ¿Cuál sería la tasa aplicable a la nota de débito que se emita a partir del 1 de marzo para el pago de reajustes por reliquidación de servicios prestados, cuyo comprobante de pago se emitió con la tasa del IGV anteriormente vigente?

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, TUO de la Ley del IGV).
- Ley N.º 29666 que restituye la tasa del Impuesto establecida por el artículo 17º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicada el 20.2.2011.
- 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).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En lo que atañe a la primera y segunda interrogantes, debe tenerse en cuenta, en principio, que de acuerdo a la doctrina generalmente aceptada, el

hecho imponible está compuesto por el elemento material, espacial, personal y temporal.

Así, según lo señalado por Villegas⁽¹⁾, el elemento temporal es el indicador del momento exacto en que se configura o el legislador estima debe tenerse por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el elemento material del hecho imponible.

Para dicho autor, es absolutamente necesario que el legislador tenga por realizado el hecho imponible en una específica, exacta o concreta unidad de tiempo, por cuanto ese momento es fundamental para determinar una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria.

Pues bien, como quiera que el momento en el que nace la obligación tributaria es determinante para establecer la ley aplicable, la tasa que corresponderá a las operaciones gravadas con el IGV es la vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, en lo que se refiere al nacimiento de la obligación tributaria, cabe mencionar que el inciso c) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV señala que, en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Asimismo, conforme a lo indicado en los incisos c) y d) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por *“fecha en que se percibe un ingreso o retribución”* la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada⁽²⁾, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero; y por *“fecha en que se emita el comprobante de pago”* la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Por su parte, el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago dispone que, en la prestación de servicios⁽³⁾, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

¹ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario – Tomo I – Ediciones Depalma – Buenos Aires, 1984.

² Cabe indicar que de acuerdo con el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, en los casos de pagos parciales, tratándose de la prestación o utilización de servicios, la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe. En los casos de servicios prestados por establecimientos de hospedaje, la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso, inclusive cuando éste tenga la calidad de depósito, garantía, arras o similares.

³ Salvo en el caso de la prestación de servicios generadores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, y de los documentos autorizados a los que se refieren los literales j) y q) del inciso 6.1 del numeral 6 del artículo 4° de dicho Reglamento; supuestos a los cuales entendemos que no están referidas las consultas formuladas.

- a) La culminación del servicio.
- b) La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.
- c) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria del IGV se origina en cualquiera de las siguientes fechas, la que ocurra primero:

- En la fecha de culminación del servicio, supuesto que debe verificarse en cada caso, ya que el mismo dependerá del acuerdo entre las partes.
- En la fecha de pago o puesta a disposición de la retribución, por el monto parcial o total que se perciba; o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito.
- En la fecha de vencimiento del plazo o plazos fijados o convenidos para el pago del servicio.
- En la fecha de emisión de la factura, por el monto total o parcial.

Ahora bien, dado que mediante el artículo 1° de la Ley N.° 29666 se restituye, a partir del 1.3.2011, la tasa de dieciséis por ciento (16%) establecida en el artículo 17° del TUO de la Ley del IGV, dicha tasa será la aplicable⁽⁴⁾ en caso que el hecho que determine el nacimiento de la obligación tributaria se produzca a partir de la mencionada fecha (y siempre que aquella esté vigente); en caso contrario, la tasa aplicable será de 17%⁽⁵⁾⁽⁴⁾.

Así pues, tratándose del supuesto planteado en la primera consulta, en el que el servicio es prestado en un lapso mayor a un mes que, entendemos, concluye con posterioridad al 1.3.2011, y por el que se han efectuado pagos parciales con anterioridad a la referida fecha, quedando pendientes otros cuyo vencimiento se produciría a partir del 1.3.2011, la tasa que debe aplicarse respecto de dichos pagos pendientes es de 16%⁽⁶⁾.

De otro lado, en el caso de los servicios a que hace referencia la segunda consulta, esto es, servicios anuales de arrendamiento y mantenimiento, cuyo pago por acuerdo entre las partes debe realizarse dentro de los 5 primeros días del mes siguiente; la tasa del IGV aplicable respecto de los pagos que conforme a lo acordado venzan en los primeros 5 días del mes de marzo, será de 16%.

2. En lo que se refiere a la tercera interrogante, cabe señalar que en el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, se ha establecido que las notas de débito se emitirán para recuperar costos o

⁴ Más 2% por concepto del Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

⁵ Vigente hasta el 28.2.2011.

⁶ En tanto la misma esté vigente a la fecha en que se produzca alguno de los hechos antes señalados que implican el nacimiento de la obligación tributaria del IGV.

gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros.

Asimismo se indica que dichos documentos deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y sólo pueden ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento del TUO del IGV, referido al registro adicional para el caso de documentos que modifican el valor de las operaciones, establece que las notas de débito o de crédito emitidas por el sujeto deberán ser anotadas en el Registro de Ventas e Ingresos. Añade que las notas de débito o de crédito recibidas, así como los documentos que modifican el valor de las operaciones consignadas en las Declaraciones Únicas de Aduanas, deberán ser anotadas en el Registro de Compras y seguidamente establece que deberá incluirse en los registros de compras o de ventas según corresponda, los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito o crédito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago.

Como se puede apreciar de las normas glosadas, mediante la nota de débito cabe efectuar, con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta respectiva, el ajuste de valor de una operación que, como tal, ha de incidir en la base imponible del IGV generado por ella⁽⁷⁾.

En ese sentido, si la obligación tributaria del IGV por una prestación de servicios se originó con anterioridad al 1.3.2011, emitiéndose el comprobante de pago respectivo con la tasa de 17%⁽⁴⁾, la nota de débito que se emita con posterioridad para ajustar el valor de la operación por la reliquidación de servicios prestados, debe hacerse aplicando la tasa vigente a la fecha en que nació la obligación tributaria correspondiente a la operación cuyo valor se aumenta, esto es, la tasa de 17%.

CONCLUSIONES:

1. En el caso de un servicio que es prestado en un lapso mayor a un mes, que concluye con posterioridad al 1.3.2011 y por el que se han efectuado pagos parciales con anterioridad a la referida fecha, quedando pendientes otros cuyo vencimiento se produciría a partir del 1.3.2011, la tasa que debe aplicarse respecto de dichos pagos pendientes es de 16%⁽⁴⁾.
2. Tratándose de servicios anuales de arrendamiento y mantenimiento, cuyo pago por acuerdo entre las partes debe realizarse dentro de los 5 primeros días del mes siguiente; la tasa del IGV aplicable respecto de los pagos que

⁷ Conforme a lo establecido en los artículos 13° y 14° del TUO de la Ley del IGV, la base imponible del IGV está constituida por el total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios, debiendo entenderse por tal la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio, la cual está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún 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.

conforme a lo acordado venzan en los primeros 5 días del mes de marzo, será de 16%.

3. Si la obligación tributaria del IGV por una prestación de servicios se originó con anterioridad al 1.3.2011, emitiéndose el comprobante de pago respectivo con la tasa de 17%⁽⁴⁾, la nota de débito que se emita con posterioridad para ajustar el valor de la operación por la reliquidación de servicios prestados, debe hacerse aplicando la tasa vigente a la fecha en que nació la obligación tributaria correspondiente a la operación cuyo valor se aumenta, esto es, la tasa de 17%.

Lima, 05 de Mayo de 2011.

ORIGINAL FIRMADO POR:

PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA