

INFORME N.º 153-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) aplicable a las operaciones de venta de bienes, regulado por la Ley N.º 29173, se formulan las siguientes consultas:

1. Si tratándose de una operación comprendida dentro de los alcances del Régimen de Percepciones del IGV, en la que el deudor ha comprometido el pago mediante la aceptación de una letra de cambio al agente de percepción (acreedor), la misma que es endosada por este último a una Empresa del Sistema Financiero (ESF), la percepción opera cuando:
 - a) La ESF envía al agente de percepción la relación de pagos efectuados por el deudor, o
 - b) La ESF abona el importe de las letras de cambio al agente de percepción, o
 - c) El deudor cancela la letra de cambio a la ESF.
2. En el caso de la consulta anterior, ¿cómo se aplicaría la percepción si el deudor renovara la letra de cambio o si el agente de percepción protestara dicho título valor?
3. Respecto a la aplicación de la percepción cuando existe devolución de los productos:
 - 3.1 Cuando un sujeto que no realiza operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Ley del IGV realiza una compra sujeta a percepción, y luego devuelve lo comprado al agente de percepción, ¿se efectúa o no la devolución de la percepción?
 - 3.2 Cuando un cliente con Registro Único de Contribuyentes (RUC) es quien realiza la compra sujeta a percepción, y luego devuelve lo comprado, emitiéndose una nota de crédito por el importe de la factura, ¿el comprobante de percepción se puede anular? De lo contrario, si no existe ninguna operación contra qué aplicarlo, ¿existe un tiempo máximo para hacerlo?
4. Tratándose de casos en los que se emite una nota de crédito anulando una operación que estuvo sujeta al Régimen de Percepciones del IGV, puede utilizar el comprador el comprobante de percepción emitido en la primera factura para deducir la percepción correspondiente a la nueva factura:

- 4.1 Si la nueva factura está sujeta a percepción y el monto es exactamente igual a la primera factura, ¿se emitiría comprobante de percepción?
- 4.2 Si el monto de la nueva factura sujeta a percepción es menor, ¿no se emite comprobante de percepción?
- 4.3 Si el monto de la nueva factura sujeta a percepción es mayor, ¿se emite comprobante de percepción sólo por el saldo?
5. ¿Se debe realizar la percepción cuando se recibe pagos de clientes de manera anticipada a la entrega del bien?
6. ¿Se debe aplicar la percepción al momento de realizar una compensación de cuentas por cobrar con cuentas por pagar?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 29173, Ley del Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas, publicada el 23.12.2007, y normas modificatorias.
- Ley N.º 27287, Ley de Títulos Valores, publicada el 19.6.2000, y normas modificatorias (en adelante, LTV).
- 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 del IGV).
- Resolución de Superintendencia N.º 058-2006/SUNAT, referida al Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes, publicada el 1.4.2006, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera y segunda consultas, se considera que están orientadas a determinar en qué momento surge la obligación de efectuar la percepción aplicable a la venta de bienes, en caso que el deudor comprometa el pago de la operación que se encuentra comprendida dentro de los alcances del Régimen de Percepciones aplicable a la adquisición de bienes, aceptando una letra de cambio al agente de percepción (acreedor), la misma que es endosada por este último a una ESF, y qué sucedería en el caso de que dicho título valor fuera renovado o protestado.

Al respecto, conforme a lo dispuesto por el artículo 7° de la Ley N.° 29173, el agente de percepción efectuará la percepción del IGV en el momento en que realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que realizó la operación gravada con el impuesto, siempre que a la fecha de cobro mantenga la condición de tal. Agrega dicho artículo que tratándose de transferencia o cesión de créditos, se considerará efectuado el cobro en la fecha de celebración del contrato respectivo.

De otro lado, según el inciso c) del numeral 119.1 del artículo 119° y el numeral 127.1 del artículo 127° de la LTV, la letra de cambio constituye un título valor que incorpora un derecho patrimonial de carácter crediticio.

Asimismo, el artículo 34° de la mencionada LTV dispone que el endoso es la forma de transmisión de los títulos valores, siendo que conforme al artículo 125° de la misma norma toda letra de cambio, aunque no esté expresamente girada a la orden, es transmisible por endoso.

En ese sentido, siendo que el referido título valor constituye un documento de crédito, tratándose del supuesto materia de la primera consulta, la fecha en que se entenderá celebrado el contrato de transferencia o cesión de crédito y, por ende, deberá realizarse la percepción, será la fecha en que el agente de percepción (a favor de quien se firmó el título valor) endose la Letra de Cambio a la ESF, habida cuenta que es en dicha oportunidad que operó el acuerdo para la transferencia o cesión del crédito.

Tratándose del supuesto planteado en la segunda consulta, cabe mencionar que considerando lo señalado en el párrafo anterior, si el deudor renovara⁽¹⁾ la letra de cambio que la ESF ha recibido mediante endoso o si esta fuera protestada⁽²⁾, no deberá realizarse la percepción toda vez que ésta ya debió realizarse en la oportunidad del mencionado endoso.

2. En cuanto a la tercera consulta, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9° de la Ley N.° 29173, en las operaciones de ventas gravadas con el IGV de los bienes señalados en el Apéndice 1, el Agente de Percepción percibirá del cliente un monto por concepto del IGV que este último causará en sus operaciones posteriores⁽³⁾, estando dicho cliente obligado a aceptar la percepción correspondiente.

¹ De acuerdo con el numeral 11 del Glosario contenido en el artículo 279° de la LTV, la renovación implica la ampliación del plazo de vencimiento de un título valor, en mérito a nueva y expresa intervención del obligado u obligados que asumirán desde entonces las obligaciones respectivas, quedando liberados de toda obligación quienes no intervengan en la renovación.

² Conforme al artículo 70° de la LTV en caso de incumplimiento de las obligaciones que representa el título valor, debe dejarse constancia de ello mediante el protesto.

³ Debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en el numeral 3.2 del artículo 3° de la Ley N.° 29173, se presume que los sujetos que realicen las operaciones de importación y/o adquisición de bienes con los agentes de percepción, designados para tal efecto, son contribuyentes del IGV independientemente del tipo de comprobante de pago que se emita.

No obstante, debe tenerse en cuenta que según lo establecido en el numeral 3.3 del artículo 3° de la Ley N.° 29173, tratándose de sujetos que no realizan operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, los montos percibidos serán devueltos de acuerdo con las normas del Código Tributario. Agrega la norma que dicha devolución deberá ser efectuada en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles, y se efectuará agregándole el interés correspondiente en el período comprendido entre la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del agente de percepción donde conste el monto percibido o en la que éste hubiera efectuado el pago total de dicho monto, lo que ocurra primero, y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Como se puede apreciar, las percepciones efectuadas a sujetos que no realizan operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, pueden ser materia de devolución a dichos sujetos por parte de la Administración Tributaria; independientemente de que se produzca o no la devolución del bien cuya transferencia dio lugar a la percepción.

En consecuencia, si un sujeto que no realiza operaciones comprendidas dentro del ámbito del IGV realiza una compra sujeta a percepción y luego efectúa la devolución del producto, la percepción practicada por el agente de percepción podrá ser devuelta por la Administración Tributaria en aplicación de lo señalado por el numeral 3.3 del artículo 3° de la Ley N.° 29173.

De otro lado, y en relación con la consulta 3.2, es preciso señalar que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 5° de la Ley N.° 29173, las notas de crédito emitidas por operaciones respecto de las cuales se efectuó la percepción no darán lugar a una modificación de los importes percibidos, ni a su devolución por parte del agente de percepción, sin perjuicio del ajuste del crédito fiscal por parte del cliente en el período correspondiente⁴.

Agrega el citado artículo 5°, en su tercer párrafo, que la percepción correspondiente al monto de las notas de crédito mencionadas podrá deducirse de la percepción que corresponda a operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales aún no ha operado esta.

Así pues, en caso que al cliente que cuenta con RUC se le haya emitido un comprobante de percepción por el pago de una factura correspondiente a

⁴ Según lo establecido en el inciso b) del artículo 27° de la Ley del IGV, del crédito fiscal se deducirá el Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado restituida. En el caso que los bienes no se hubieran entregado al adquirente por anulación de ventas, se deducirá el Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del monto devuelto.

una operación que, posteriormente, fue anulada, emitiéndose la nota de crédito respectiva, no procederá que como consecuencia de tal anulación se anule también el comprobante de percepción emitido por la percepción realizada.

En efecto, la posibilidad de anular el referido comprobante de percepción no está prevista en la norma, la que, por el contrario, ha señalado expresamente que la emisión de una nota de crédito no da lugar a la modificación de los importes percibidos ni a su devolución por parte del agente de percepción⁽⁵⁾.

No obstante, debe considerarse que en el supuesto en mención la norma ha contemplado expresamente la posibilidad de que la percepción correspondiente al monto de la nota de crédito emitida se deduzca de la percepción que corresponde a operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales no hubiera operado aún la percepción, sin que se haya previsto un límite temporal para que tal deducción pueda realizarse.

3. Por otro lado, y en lo que se refiere a las consultas contenidas en el numeral 4, cabe señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N.° 058-20 06/SUNAT, a fin de acreditar la percepción, al momento de efectuarla el agente de percepción entregará a su cliente un "Comprobante de Percepción - Venta Interna", el cual deberá contener los requisitos mínimos detallados en dicha norma.

Así pues, el Comprobante de Percepción constituye un documento mediante el cual el agente de percepción deja constancia de la percepción practicada a su cliente; siendo que su emisión y entrega deberá efectuarse en la fecha en que el agente efectúa el cobro, conforme a lo señalado en el artículo 7° de la Ley N.° 29173⁽⁶⁾.

⁵ Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo señalado en el artículo 4° de la Ley N.° 29173, el cliente a quien se le ha efectuado la percepción, deducirá del impuesto a pagar las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración. Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Décimo Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.° 981.

Agrega la norma que el cliente podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por el plazo a que se refiere el inciso b) del artículo 31° de la Ley del IGV.

⁶ Según el cual el agente de percepción efectuará la percepción del IGV en el momento en que realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que realizó la operación gravada con el impuesto, siempre que a la fecha de cobro mantenga la condición de tal. Para tal fin, se entiende por momento en que se realiza el cobro aquél en que se efectúa la retribución parcial o total de la operación a favor del agente de percepción.

Por otro lado, conforme se citó anteriormente el artículo 5° de la Ley N.° 29173 dispone que las notas de crédito emitidas por operaciones respecto de las cuales se efectuó la percepción no darán lugar a una modificación de los importes percibidos, ni a su devolución por parte del agente de percepción; sin embargo, la percepción correspondiente al monto de dichas notas de crédito podrá deducirse de la percepción que corresponda a operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales aún no ha operado esta.

Así, en el supuesto planteado, en el que el agente de percepción emitió el comprobante de percepción en la fecha en que efectuó el cobro total o parcial, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 5° de la Ley N.° 29173 la percepción practicada podrá deducirse de la que corresponda a operaciones con el mismo agente de percepción, en tanto éstas no hayan operado.

De ello se deduce que en aquellos casos como el que alude la consulta 4.1, en que la nueva factura esté sujeta a percepción y el monto por el que se emitió el comprobante de percepción por el pago de la factura anterior es exactamente igual al pago que se realice por la nueva factura, podrá aplicarse la percepción acreditada con tal comprobante contra la percepción que corresponda al pago de la nueva factura, no siendo necesaria la emisión de un comprobante de percepción, al haberse establecido la posibilidad en la Ley N.° 29173 que el cliente pueda efectuar la deducción de la percepción antes mencionada contra la que corresponda a otras operaciones realizadas con su agente de percepción.

Así, si como consecuencia de tal deducción el agente de percepción no debiera percibir monto adicional por concepto de la percepción que corresponda al pago de la nueva factura, al no haber monto de percepción que acreditar no sería necesaria la emisión del comprobante de percepción respectivo.

De igual manera, en el supuesto planteado en la consulta 4.2, en el que el monto del pago correspondiente a la nueva factura sujeta a percepción es menor al monto de la percepción que puede ser materia de deducción, no existirá obligación de emitir el comprobante de percepción correspondiente, sin perjuicio que pueda aplicarse el saldo de la percepción no deducido contra la percepción que corresponda a otras operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales aún no hubiera operado esta.

Por el contrario, en el caso planteado en la consulta 4.3, en el que el monto del pago correspondiente a la nueva factura sujeta a percepción es mayor al monto de la percepción que puede ser materia de deducción, deberá emitirse el comprobante de percepción respectivo por el monto de la percepción que corresponda, equivalente al saldo no cubierto con la percepción materia de deducción.

4. Respecto al supuesto planteado en la quinta consulta, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley N.° 29173, el agente de percepción efectuará la percepción del IGV en el momento que en que se realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que realizó la operación gravada con el IGV, entendiéndose por tal a aquél en que se efectúa la retribución parcial o total de la operación a favor del agente de percepción.

Asimismo, conforme señala el artículo 9° de la Ley N.° 29173, el régimen de percepciones a la adquisición de bienes es aplicable a las operaciones de venta gravadas con el IGV.

Ahora bien, dado que la consulta materia del presente análisis refiere una operación en la que se realizan pagos antes de la entrega del bien, debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento del IGV, en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido⁽⁷⁾.

Considerando lo expuesto, y dado que en el supuesto planteado estamos ante una operación gravada con el IGV, el agente de percepción deberá efectuar la percepción del IGV en el momento en que reciba el pago anticipado a la entrega del bien.

5. En relación con la sexta consulta, como ya se mencionó precedentemente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° de la Ley N.° 29173, la percepción debe efectuarse en el momento en que se realice el cobro total o parcial, con prescindencia de la fecha en que se realizó la operación gravada con el IGV.

Ahora bien, en el caso de la compensación de acreencias, el citado artículo dispone que el cobro se considerará efectuado en la fecha en que dicha compensación se realice.

Al respecto, el artículo 1288° del Código Civil⁽⁸⁾ establece que por la compensación se extinguen las obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas, hasta donde respectivamente alcancen, desde que hayan sido opuestas la una a la otra; agregando la

⁷ Agrega la norma que en este caso, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de arras de retractación, depósito o garantía antes que exista la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien, siempre que estas no superen en conjunto el tres por ciento (3%) del valor total de venta; porcentaje que será de aplicación a las arras confirmatorias.

⁸ Código Civil, promulgado mediante Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

norma que la compensación no opera cuando el acreedor y el deudor la excluyen de común acuerdo.

Como se puede apreciar de la norma antes citada, la compensación es un medio de extinción de las obligaciones que consiste en el descuento de una deuda por otra recíprocamente entre acreedores y deudores.

Así pues, dado que una compensación de cuentas por cobrar con cuentas por pagar, es una compensación de acreencias en virtud de lo establecido por el artículo 1288° del Código Civil; atendiendo a lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley N.° 29173, en tal supuesto debe considerarse efectuado el cobro, lo que da lugar a la aplicación de la percepción correspondiente, en la fecha en que opere dicha compensación.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de una operación comprendida dentro de los alcances del Régimen de Percepciones del IGV, en la que el deudor ha comprometido el pago mediante la aceptación de una letra de cambio al agente de percepción (acreedor), la misma que endosada por éste último a una ESF, la percepción opera en la fecha en que el agente de percepción endose la Letra de Cambio a la ESF.
2. Considerando lo señalado en la conclusión del numeral anterior, si el deudor renovara la letra de cambio que la ESF ha recibido mediante endoso o si esta fuera protestada, no deberá realizarse la percepción toda vez que ésta ya debió realizarse en la oportunidad del mencionado endoso.
3. Si un sujeto que no realiza operaciones comprendidas dentro del ámbito del IGV realiza una compra sujeta a percepción y luego efectúa la devolución del producto, la percepción practicada por el agente de percepción podrá ser devuelta por la Administración Tributaria en aplicación de lo señalado por el numeral 3.3 del artículo 3° de la Ley N.° 29173.
4. En caso que al cliente que cuenta con RUC se le haya emitido un comprobante de percepción por el pago de una factura correspondiente a una operación que, posteriormente, fue anulada, emitiéndose la nota de crédito respectiva, no procederá que como consecuencia de tal anulación se anule también el comprobante de percepción emitido por la percepción realizada.

No obstante, en el supuesto en mención, el monto de dicha percepción podrá deducirse de la percepción que corresponde a operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales no hubiera operado esta, sin que se haya previsto un límite temporal para que tal deducción pueda realizarse.

5. Dado que en el supuesto planteado en el numeral anterior, la percepción correspondiente al monto de las notas de crédito puede deducirse de la percepción que corresponda a operaciones con el mismo agente de percepción respecto de las cuales aún un no ha operado esta:
 - En caso que se efectúe el pago de una nueva factura sujeta a percepción, con el mismo agente de percepción, y el monto es exactamente igual a la percepción materia de deducción, no será necesaria la emisión de un comprobante de percepción.
 - Si el monto del pago de la nueva factura es menor al monto de la percepción que puede ser materia de deducción, no existirá obligación de emitir el comprobante de percepción correspondiente.
 - Si el monto del pago correspondiente a la nueva factura sujeta a percepción es mayor al monto de la percepción que puede ser materia de deducción, deberá emitirse el comprobante de percepción respectivo por el monto de la percepción que corresponda, equivalente al saldo no cubierto con la percepción materia de deducción.
6. En caso el agente de percepción reciba del cliente un pago anticipado a la entrega del bien, debe efectuar la percepción del IGV en el momento en que reciba dicho pago.
7. En caso se efectúe una compensación de cuentas por cobrar con cuentas por pagar, se debe efectuar la percepción correspondiente en la fecha en que opere dicha compensación.

Lima, 25 OCT. 2013

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

jcg/cpf
A0676-D13
IGV – Régimen de Percepciones aplicable a las operaciones de venta de bienes.