

INFORME N.º 017-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

A propósito del penúltimo párrafo del artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago, vinculado a la oportunidad de emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, se consulta lo siguiente:

¿En qué oportunidad se produce el goce del derecho a deducir el crédito fiscal por parte del adquirente o usuario consignado en un comprobante de pago, emitido por la venta de bienes o prestación de servicios en el país con anterioridad a los momentos previstos en los numerales 1, 4, 5 y 7 del artículo 5º del citado Reglamento?

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).
- 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 TUO 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 (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta de bienes muebles y la prestación de servicios en el país.

Por su parte, los incisos a) y c) del artículo 4º del citado TUO establecen que la obligación tributaria se origina, en la venta de bienes⁽¹⁾, 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 entregue el bien, lo que ocurra primero; y en la prestación de servicios⁽²⁾ en la fecha en que se percibe la retribución, o en la fecha que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento, lo que ocurra primero.

¹ De conformidad con el numeral 1 del inciso a) del artículo 3º del TUO de la Ley del IGV en concordancia con el inciso a) del numeral 3 del artículo 2º de su Reglamento, se considera como venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia. También se considera venta las arras, depósito o garantía que superen el límite del tres por ciento (3%) establecido en el numeral 10 del artículo 2º del mencionado Reglamento.

² Según lo dispuesto por el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º del TUO de la Ley de IGV, se entiende por "servicio" a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Agrega la norma, que también se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite del tres por ciento (3%) establecido en el numeral 10 del artículo 2º del Reglamento.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 3° del Reglamento del TUO de la Ley del IGV señala que, para efecto del nacimiento de la obligación tributaria, debe entenderse como “*fecha de entrega de un bien*” a la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente; como “*fecha en que se percibe un ingreso o retribución*”, la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero; y como “*fecha en que se emita el comprobante de pago*” a aquella en que, de acuerdo al RCP, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 3° del citado Reglamento dispone que, 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, en tanto que en la prestación de servicios, tal obligación nace en el momento y por el monto que se percibe; en ambos casos, inclusive cuando el pago recibido o ingreso percibido tenga la calidad de arras, depósito o garantía en tanto éstos superen, de forma conjunta, el tres por ciento (3%) del valor de venta o prestación de servicio.

Como se puede apreciar de las normas glosadas, tratándose de la venta de bienes muebles y prestación de servicios en el país, la normativa del IGV ha dispuesto ciertos momentos en los cuales se produce el nacimiento de la obligación tributaria, como lo es, la “fecha en que se emita el comprobante de pago” entendiéndose como tal, la fecha en que de acuerdo al RCP, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero; lo cual resulta de aplicación incluso en los casos en que con anterioridad a la fecha en que se entrega o pone a disposición el bien, o se presta el servicio se hayan recibido pagos, e inclusive cuando estos tengan la calidad de arras, depósito o garantía, siempre que en conjunto superen el tres por ciento (3%) del valor de venta o la prestación del servicio.

2. Ahora bien, en cuanto a la oportunidad en que los comprobantes de pago deben ser emitidos y otorgados, los numerales 1 y 5 del artículo 5° del RCP disponen que tratándose de la transferencia de bienes muebles, ello deberá efectuarse en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se realice el pago, lo que ocurra primero⁽³⁾; en tanto que en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, el comprobante de pago deberá emitirse y otorgarse cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero: a) la culminación del servicio; b) la percepción de la retribución, parcial o total, y por el monto percibido; o c) el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, en cuyo caso el comprobante de pago deberá emitirse por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Asimismo, los numerales 4 y 7 del mencionado artículo del RCP señalan que cuando se realicen pagos parciales anticipadamente a la entrega o puesta a disposición del bien, así como en los casos de entrega de depósito, garantía, arras o similares que impliquen el nacimiento de la obligación tributaria para

³ En el caso que la transferencia sea concertada por Internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien, el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se reciba la conformidad de la operación por parte del administrador del medio de pago o se perciba el ingreso, según sea el caso, y otorgarse conjuntamente con el bien. Sin embargo, si el adquirente solicita que el bien sea entregado a un sujeto distinto, el comprobante de pago se le podrá otorgar a aquél hasta la fecha de entrega del bien.

efecto del Impuesto, los comprobantes de pago deben ser emitidos y otorgados en la fecha y por el monto percibido.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que si bien el RCP detalla la oportunidad en que los comprobantes de pago deben emitirse y otorgarse, también ha previsto, en el penúltimo párrafo de su artículo 5°, la posibilidad de que la emisión y otorgamiento de tales documentos se anticipe a las fechas antes mencionadas.

Nótese que de ocurrir ello, esto es, de emitirse y otorgarse el comprobante de pago con anticipación a las fechas señaladas en los numerales 1, 4, 5 y 7 del artículo 5° del RCP, la obligación tributaria del IGV correspondiente a la venta de bienes muebles o la prestación del servicio nacerá en la oportunidad en que el comprobante de pago se hubiera emitido.

Ello es así, en tanto como ya se refirió precedentemente, tratándose de las operaciones antes indicadas, la normativa ha previsto como uno de los momentos en que se produce el nacimiento del IGV, el de la fecha en que de acuerdo al RCP debe emitirse o se emita el comprobante de pago respectivo, lo que ocurra primero; oportunidad en la que se entiende configurada la operación de venta o prestación de servicios gravada con el Impuesto, aun cuando no se haya verificado, en estricto, la venta o el servicio propiamente dichos⁽⁴⁾.

3. Definido lo anterior, y en relación con el crédito fiscal, debe tenerse en consideración que de acuerdo con el artículo 18° del TUO de la Ley de IGV, aquel está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Añade la norma, que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto.

Por su parte, el artículo 19° del citado TUO dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, deben cumplirse entre otros requisitos formales con la anotación del comprobante de pago respectivo⁽⁵⁾ en el Registro de Compras⁽⁶⁾.

⁴ Walker Villanueva en alusión a ello, señala que "Las distintas legislaciones que regulan el impuesto señalan como momento en el que tiene lugar la venta o prestación de servicios aquel en que se verifica el hecho material (venta o prestación de servicios). Sin embargo, también es común que señalen otros elementos que no coinciden con la verificación fáctica del hecho material, tales como la percepción de la contraprestación para los servicios, o la emisión de la factura para la venta de bienes y la prestación de servicios". VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Tratado del IGV - Regímenes Generales y Especiales. Instituto Pacífico SAC. Primera Edición. Perú, 2014, Pág. 241.

⁵ O, en su caso, de las notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV, o el formulario donde conste el pago del Impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados.

En cuanto al requisito mencionado en el párrafo precedente, cabe indicar que según el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento del TUO de la Ley de IGV, para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del Impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen; siendo que para efecto del Registro de Compras, los comprobantes de pago deben ser anotados en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

Conforme fluye de las normas glosadas, la normativa del IGV permite la deducción como crédito fiscal del IGV consignado en el comprobante de pago que sustenta una operación gravada con dicho Impuesto, siempre que se cumplan con los requisitos señalados para tal efecto.

Dicha deducción guarda correspondencia con el sistema del valor agregado adoptado por nuestra legislación, el cual recoge el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual, sistema conforme al cual el IGV se calcula deduciendo del impuesto bruto o débito fiscal del período (Impuesto que grava la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción) el crédito fiscal del mismo período (Impuesto pagado en las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción, importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados)⁽⁷⁾.

El sistema previsto es uno de deducciones amplias o financieras por cuanto otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, siendo que la deducción es inmediata, puesto que una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del Impuesto que grava las transferencias de bienes, prestaciones de servicios o contratos de construcción, ello en la medida que se cumpla todos los requisitos que prevé la legislación para tales efectos⁽⁸⁾.

Cabe indicar que mediante la deducción del crédito fiscal se alcanza la neutralidad del IGV, pues se logra que cada contribuyente otorgue al fisco la parte del tributo que le corresponde, luego de haber deducido del Impuesto Bruto el IGV correspondiente a las adquisiciones efectuadas, evitándose de esa forma que el precio de los bienes y servicios se incremente más de lo que el fisco recauda por dicho Impuesto⁽⁹⁾.

⁶ El artículo 2° de la Ley N.° 29215, publicada el 23.4.2008 y norma modificatoria, establece que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV deberán haber sido anotados por el sujeto del impuesto en su registro de compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o en el que corresponda a los doce meses siguientes, debiéndose ejercer el derecho al crédito fiscal en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado. Añade la norma que a lo señalado en dicho artículo no le es aplicable a lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso c) del citado artículo.

⁷ El artículo 11° del TUO de la Ley del IGV dispone que el Impuesto a pagar se determina mensualmente, deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los capítulos V, VI y VII del Título I de la norma en comentario.

⁸ Tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 01580-5-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

⁹ En relación con ello, Javier Luque Bustamante señala que "No es sino a través del crédito fiscal que el impuesto puede llegar alcanzar sus objetivos técnicos de neutralidad y recaudación a plenitud, pues

Es en línea con tal neutralidad que, en la medida que se genera la obligación tributaria del IGV para el sujeto del Impuesto, se reconoce también el derecho a deducir como crédito fiscal el impuesto trasladado por dicho sujeto⁽¹⁰⁾.

4. Así pues, a partir de lo anteriormente expuesto se tiene que, dado que conforme a lo indicado en el numeral 2 del presente Análisis, en el supuesto planteado en la consulta en el que el comprobante de pago fue emitido con anticipación a las fechas señaladas en los numerales 1, 4, 5, y 7 del RCP, la obligación tributaria del IGV, por concepto de la venta de bienes muebles o prestación de servicios, nació en la fecha en que se emitió dicho documento⁽¹¹⁾; es a partir de tal oportunidad que el adquirente o usuario del servicio puede deducir el crédito fiscal, siempre que cumpla con los requisitos sustanciales y formales correspondientes.

En consecuencia, el IGV consignado en un comprobante de pago emitido por la venta de bienes o prestación de servicios con anterioridad a los momentos previstos en los numerales 1, 4, 5 y 7 del artículo 5° del RCP, podrá ser deducido como crédito fiscal a partir de la fecha de emisión de dicho comprobante de pago, en tanto se cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos para tal efecto en la legislación del IGV.

CONCLUSIÓN:

El IGV consignado en un comprobante de pago emitido por la venta de bienes o prestación de servicios con anterioridad a los momentos previstos en los numerales 1, 4, 5 y 7 del artículo 5° del RCP, podrá ser deducido como crédito fiscal a partir de la fecha de emisión de dicho comprobante de pago, en tanto se cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos para tal efecto en la legislación del IGV.

Lima, 24 JUNIO 2014.

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO ESTRATÉGICO

jcg
A0485-D14
IGV – Crédito Fiscal

gracias a él, los precios no se ven incrementados artificialmente y el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir una suma equivalente a la que habría resultado de aplicar la tasa del mismo valor de venta establecido al consumidor final, quien de este modo, resulta siendo finalmente el sujeto económico incidido con el impuesto". LUQUE BUSTAMANTE, Javier. El Impuesto General a las Ventas - Tratamiento del Crédito Fiscal. En: VII Jornadas Tributarias Nacionales de Derecho Tributario. 2003, Perú, Pág. 175.

¹⁰ Ello, siempre que, además, se cumplan con los requisitos que prevé la normativa para tal efecto.

¹¹ Aun cuando no se hubiera verificado, en estricto, la venta o el servicio propiamente dichos.