

INFORME N.º 107-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto del pago -prepago o pospago- efectuado por usuarios (personas naturales y jurídicas) a empresas intermediarias que brindan un sistema de pago mediante la utilización de un dispositivo electrónico, para que dichos usuarios puedan hacer uso, entre otros, de concesiones viales en el país y negocios vinculados al sistema de transporte vial motorizado, ya sea a través de prestaciones de servicios y/o venta de bienes que posteriormente serán liquidadas a favor de las empresas prestadoras de tales servicios y/o que efectúan la venta de bienes.

Al respecto, se formulan las siguientes consultas:

1. En el marco de la modalidad de cobro precedentemente explicada y conforme a lo establecido en la legislación respecto al impuesto general a las ventas (IGV), ¿cuándo se daría el nacimiento de la obligación tributaria en relación con los servicios de transporte vial motorizado, estacionamientos, estaciones de servicios, servicios de mantenimiento vehicular y otros servicios vinculados al vehículo?
2. ¿En qué momento el usuario debe efectuar el depósito de la detracción tratándose del servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, así como de los demás servicios comprendidos en el numeral 10 del anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT?
3. En el supuesto del pago (pre pago o post pago) efectuado por los usuarios – clientes, ¿la empresa intermediaria está obligada a emitir comprobante de pago?
4. Habida cuenta que un cliente puede hacer uso de diversos servicios que preste una misma empresa o concesionaria, generándose así múltiples transacciones en un mismo periodo (v.gr. 7, 15 a 30 días), en cuestión de la facturación al cliente por dicho periodo, ¿es necesario que la empresa o concesionaria otorgue una factura por cada servicio utilizado en el periodo; o se puede otorgar una sola factura que reúna la totalidad de transacciones efectuadas?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e impuesto selectivo al consumo (ISC), 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 IGV e ISC, 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.

- Resolución de Superintendencia N.° 057-2007/SUNAT, que aprueba normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) a que se refiere el Decreto Legislativo N.° 940 al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, publicada el 18.3.2007 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del SPOT, publicada el 15.8.2004 y normas modificatorias.
- Decreto Ley N.° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Al respecto, el inciso c) del artículo 3° del citado TUO señala que para fines de la aplicación del IGV se entiende por servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere 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⁽¹⁾.

Por su parte, el primer párrafo del inciso c) del artículo 4° del citado TUO indica que la obligación tributaria del IGV en la prestación de servicios nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el Reglamento de la Ley del IGV o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Sobre el particular, el inciso c) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, en relación con el nacimiento de la obligación tributaria, dispone que se entiende por “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.

Asimismo, según lo previsto en el inciso d) del numeral 1 del citado artículo 3°, se entiende por “fecha en que se emita el comprobante de pago” la fecha en que, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

En relación con ello, el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que, tratándose de la prestación de servicios,

¹ 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 establecido en el Reglamento de la Ley del IGV.

incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, el comprobante de pago respectivo 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, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido⁽²⁾.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, tratándose de la prestación de servicios, la obligación tributaria del IGV nace con la emisión del comprobante de pago, o con la culminación del servicio, o con la percepción de la retribución (total o parcial); lo que ocurra primero.

Sobre el particular, cabe mencionar que en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.º 2285-5-2005 se afirma lo siguiente:

“Es objeto del presente informe determinar cuando se entiende percibida la retribución para efectos de establecer el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de la prestación de servicios.

Para la doctrina un ingreso puede ser imputado bajo el sistema de lo percibido el cual atiende al momento de la percepción del ingreso, percepción que según García Mullín³ no debe ser entendida en todos los casos como el contacto material de la renta, es decir, con la percepción efectiva, sino con el hecho de que la renta entre en la esfera de disponibilidad del beneficiario.

Reig⁴, en su obra “La Contabilidad Fiscal y la Contabilidad General”, señala que la variedad de situaciones cubiertas por el concepto de percepción ha permitido distinguir tres situaciones: a) percepción real, que puede ser en efectivo o en especie, y ocurre cuando el rédito es cobrado por su titular; b) percepción presunta, cuando el rédito es acreditado en su cuenta, reinvertido, puesto en reserva y en razón de la disponibilidad financiera existente o de identidad de la persona fiscal del titular, se supone el acceso a su goce; y c) percepción indirecta, cuando un tercero responde del rédito por cuenta del beneficiario como en el caso en que con él se abonen deudas del mismo.

Considerando que un ingreso se entiende percibido cuando entra en la esfera de disponibilidad del beneficiario, se colige que cuando la ley

² La norma prevé como supuesto adicional 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; agregando que los documentos autorizados a los que se refieren los literales j) y q) del inciso 6.1 del numeral 6 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, deberán ser emitidos y otorgados en el mes en que se perciba la retribución, pudiendo realizarse la emisión y otorgamiento, a opción del obligado, en forma semanal, quincenal o mensual.

No obstante, dado que tales disposiciones no guardan relación con el supuesto a que se refiere la consulta, no se están tomando en cuenta en el desarrollo del presente informe.

³ García Mullín, Juan Roque; Manual de impuesto a la renta, CIET, página 37.

⁴ Citado por García Mullín en Manual del impuesto a la renta, CIET, página 37.

señala que la obligación tributaria surge en la fecha en que se perciba la retribución por la prestación de servicios alude al momento en que el monto de la retribución ha sido puesto a disposición del prestador del servicio de tal forma que éste puede tener acceso a su goce, encontrándose comprendidos bajo dicho marco el momento en que el prestador hace cobro de la retribución -haya sido éste pactado en efectivo, en especie, en títulos valores-; el momento en que la retribución ha sido puesta a disposición del prestatario a través de abonos en cuenta u otros medios que permitan su disponibilidad; entre otros”(5).

Ahora bien, del supuesto planteado en la consulta fluye que las empresas titulares de concesiones viales en el país y negocios vinculados al sistema de transporte vial motorizado, cuyos servicios son pagados mediante el uso de un dispositivo electrónico, no reciben materialmente el importe del dinero correspondiente a la prestación de tales servicios en el momento en que el usuario emplea el mencionado dispositivo; sin embargo, a partir de ese momento el intermediario (proveedor del dispositivo electrónico) reserva un importe equivalente a fin de llevar a cabo su entrega efectiva luego de realizar una liquidación.

En ese sentido, se puede afirmar que en dicho supuesto, la percepción de la retribución por el servicio prestado se produce en el momento en que el usuario utiliza el dispositivo electrónico.

Al respecto, nótese que el dispositivo electrónico es un instrumento de pago por el acto mismo de su utilización, sin que ello esté sujeto a que se verifique una condición posterior, como sería el caso de la entrega del dinero por parte del intermediario al prestador del servicio; así, dado que desde el momento de su uso ya no existe un vínculo que relacione al usuario y al prestador del servicio como acreedor y deudor, se puede sostener que el empleo del referido dispositivo electrónico, en sus modalidades de prepago y pospago, tiene efectos de cancelación.

Siendo ello así, se puede concluir que la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en el supuesto materia de consulta, es aquella en que se emita el comprobante de pago por la prestación del servicio, o la de la culminación del servicio, o la de la percepción de la retribución, lo que ocurra primero, entendiéndose que, en dicho supuesto, la percepción de la retribución ocurre al momento en que el usuario utiliza el dispositivo electrónico para pagar el servicio.

2. En cuanto a la segunda consulta, cabe señalar que el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 057-2007/SUNAT dispone que estará sujeto al SPOT el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, en la medida que el vehículo en el cual es prestado transite por

⁵ Es pertinente indicar que si bien la citada RTF estableció un criterio de observancia obligatoria respecto a la aplicación del inciso c) del numeral 1) del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, antes de su modificación efectuada por el Decreto Supremo N.° 130-2005-EF (publicado el 7.10.2005), en el extremo que disponía que se entiende como fecha en que se percibe la retribución la fecha de vencimiento del pago o de la contraprestación; la adopción de dicho criterio se fundamenta, en parte, en el análisis aquí transcrito.

las garitas o puntos de peaje detalladas en el anexo de la mencionada resolución; siendo que de acuerdo con el numeral 5.1 del artículo 5° del mismo dispositivo legal, será el transportista el sujeto obligado a pagar el monto del depósito a la Administradora de Peaje, en el momento que deba efectuar el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje señalados en el anexo de la citada resolución.

Por su parte, el artículo 16° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT establece que tratándose de los servicios comprendidos, entre otros, en el numeral 10 de su anexo 3, el depósito de la detracción a que obliga el SPOT se realizará hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, o dentro del quinto (5) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el usuario del servicio.

Como se puede apreciar, en el supuesto materia de consulta, el momento en el que se debe realizar el depósito de la detracción a que obliga el SPOT por el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre sujeto a dicho sistema, así como por los demás servicios comprendidos en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, es aquel en que se realiza el pago del peaje o del servicio⁽⁶⁾, según corresponda. Así, habiéndose señalado en el ítem 1 de presente informe que la fecha de percepción del ingreso es aquella en que el usuario emplea el dispositivo electrónico, en dicha oportunidad es que este deberá cumplir con la obligación de realizar el depósito a que obliga el SPOT.

3. De otro lado, en relación con la tercera consulta, cabe indicar que el artículo 1° de la Ley Marco de Comprobantes de Pago establece que están obligadas 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 aun 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.

Considerando las normas antes glosadas y teniendo en cuenta que en el supuesto planteado en la consulta, el intermediario entrega un dispositivo electrónico para que sea utilizado como instrumento de pago para la prestación de servicios y/o venta de bienes, sin que el pago que se realice por dicho dispositivo implique la transferencia de bienes ni la prestación de servicios de cualquier naturaleza, dicha empresa intermediaria no está

⁶ O dentro del quinto (5) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero; ello, tratándose de los servicios comprendidos, entre otros, en el numeral 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT; disposición, esta última, que no es considerada en el presente análisis por cuanto el supuesto que en ella se regula se refiere a los casos en que el pago por el servicio no se realiza en el momento en que este se utiliza, lo cual no corresponde al supuesto planteado en la consulta.

obligada a emitir comprobantes de pago a los usuarios por el pago –prepagado o pospagado– por el solo empleo de dicho dispositivo.

4. En relación con la cuarta consulta, cabe indicar que el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que en el caso de la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:
 - 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 convenios para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

En ese sentido, se puede afirmar que la empresa o concesionaria debe emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo en la oportunidad en que culmina la prestación de su servicio o cuando percibe la retribución respectiva, lo que ocurra primero, y si en un periodo determinado de tiempo (v.gr. 7, 15 a 30 días) presta múltiples servicios, corresponderá cumplir con dicha obligación cada vez que la mencionada oportunidad se configure.

CONCLUSIONES:

Tratándose del pago -prepagado o pospagado- efectuado por usuarios (personas naturales y jurídicas) a empresas intermediarias que brindan un sistema de pago mediante la utilización de un dispositivo electrónico, para que dichos usuarios puedan hacer uso, entre otros, de concesiones viales en el país y negocios vinculados al sistema de transporte vial motorizado, ya sea a través de prestaciones de servicios y/o venta de bienes que posteriormente serán liquidadas a favor de las empresas prestadoras de tales servicios y/o que efectúan la venta de bienes:

1. En el marco de la modalidad de cobro precedentemente explicada y conforme a lo establecido en la legislación respecto al IGV, la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria del IGV por la prestación de servicios en el supuesto materia de consulta, es aquella en que se emita el comprobante de pago respectivo, o la de la culminación del servicio, o la de la percepción de la retribución, lo que ocurra primero, entendiéndose que, en dicho supuesto, la percepción de la retribución ocurre al momento en que el usuario utiliza el dispositivo electrónico para pagar el servicio.
2. El momento en el que el usuario debe realizar el depósito de la detracción a que obliga el SPOT por el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre sujeto a dicho sistema, así como por los demás servicios comprendidos en el numeral 10 del anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, es aquel en que el aludido usuario emplea el dispositivo electrónico, para pagar el peaje o los servicios utilizados, según corresponda.

3. La empresa intermediaria no está obligada a emitir comprobantes de pago a los usuarios por el pago –prepago o pospago– efectuado por el solo empleo de dicho dispositivo como instrumento de pago por la prestación de servicios y/o adquisición de bienes.
4. La empresa o concesionara debe emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo en la oportunidad en que culmina la prestación de su servicio o cuando percibe la retribución respectiva, lo que ocurra primero, y si en un periodo determinado de tiempo (v.gr. 7, 15 a 30 días) presta múltiples servicios, corresponderá cumplir con dicha obligación cada vez que la mencionada oportunidad se configure.

Lima, 10 JUN.2016

Original firmado por:

ALBERTO MARTÍN DÍAZ CHÁVEZ
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

cpf
CT00297-2016
CT00298-2016
CT00299-2016
CT00334-2016
CT00335-2016

IGV – Nacimiento de la obligación tributaria.
SPOT – Oportunidad de realizar el depósito.
Comprobantes de pago – Obligación de emitir.