

INFORME N.º 161-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Considerando lo señalado en el Informe N.º 061-2017-SUNAT/7T0000⁽¹⁾, respecto a que la obligación de emitir facturas no solamente es cumplida cuando el titular o su representante legal realizan directamente la emisión del documento, sino que también puede cumplirse a través de un tercero a quien se le haya encomendado esa gestión, se consulta lo siguiente:

1. Si la persona jurídica que efectúa el encargo se encuentra sujeta al sistema de emisión manual o computarizado de comprobantes de pago, ¿los comprobantes de pago que el tercero emita en nombre de dicha empresa deberán ser emitidos utilizando los comprobantes de pago cuya impresión ha sido autorizada a nombre de esta y, por tanto, se usará el RUC de esta, o podrán ser emitidos usando comprobantes de pago autorizados a nombre del tercero (persona jurídica) y, por tanto, con su propio RUC?
2. De igual forma, si la empresa se encontrara sujeta al sistema de emisión electrónica (SEE), ya sea a través del Sistema de Clave SOL del contribuyente (SEE-SOL) o desde los Sistemas del contribuyente (SEE-Del Contribuyente) ¿el tercero deberá cumplir con el encargo utilizando para ello el SEE que corresponda a la empresa que encomienda el encargo y por tanto usando su RUC, o puede ser emitido desde los sistemas del tercero y con el RUC de este?

BASE LEGAL:

- Decreto Ley N.º 25632, que establece la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad, en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias.
- 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).
- Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT, que amplía el Sistema de Emisión Electrónica a la factura y documentos vinculados a esta, publicada el 17.6.2010 y normas modificatorias (en adelante, R.S. N.º 188-2010/SUNAT).
- Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, que crea el Sistema de emisión electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente (SEE-Del Contribuyente), publicada el 29.4.2012/SUNAT y normas modificatorias (en adelante, R.S. N.º 097-2012/SUNAT).

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/061-2017-7T0000.pdf>).

- Resolución de Superintendencia N.º 199-2015/SUNAT, que regula el Registro de Proveedores de Servicios Electrónicos y modifican la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012-SUNAT que crea el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente, publicada el 24.7.2015 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 109-2000/SUNAT, que regulan forma y condiciones en que deudores tributarios podrán realizar diversas operaciones a través de internet mediante el sistema SUNAT Operaciones en Línea, publicada el 3.11.2000 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que en el Informe N.º 061-2017-SUNAT/7T0000 se concluyó que la obligación de emitir comprobantes de pago por las operaciones que realice una persona jurídica no solamente es cumplida cuando el titular o su representante legal realizan directamente la emisión del documento, sino que también puede cumplirse a través de un tercero a quien se le haya encomendado dicha gestión.

Tratándose de un tercero, en el referido informe se indica que el encargo de emitir el comprobante de pago es realizado en nombre de la persona jurídica y que ello no implica que el titular quede eximido de las responsabilidades vinculadas a dicha gestión.

Esto es así, por cuanto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto Ley N.º 25632⁽²⁾; así como, en los incisos 1.1 y 1.2 del numeral 1 del artículo 6º del RCP, los sujetos obligados a emitir los comprobantes de pago son siempre aquellos que efectivamente realizan la transferencia de bienes, la entrega en uso o prestación de servicios⁽³⁾.

En tal sentido, en el supuesto que una persona jurídica hubiera encargado a un tercero la emisión del comprobante de pago correspondiente a operaciones de venta de bienes o prestación de servicios que esta realice, no es posible que por dicho encargo el tercero asuma la obligación de emitir el comprobante de pago con sus propios datos, debiendo limitarse a efectuar el encargo en nombre de la empresa que realiza la operación principal.

Así pues, dado que la persona jurídica que realiza la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios es el sujeto obligado a emitir el comprobante de pago, en el supuesto que ésta encargue la emisión de dicho

² El primer párrafo del artículo 1º del citado decreto ley señala 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 aun cuando la transferencia o prestación de servicios no se encuentre afecta a tributos.

³ Salvo casos en los que, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 1º del Decreto Ley N.º 25632 y normas modificatorias, la SUNAT disponga que sea el comprador, usuario o intermediario quien emita el comprobante de pago cuando las modalidades del mercado y razones de fiscalización lo justifiquen.

Por ejemplo, según lo señala el inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6º del RCP, en el caso de las liquidaciones de compra quien emite el comprobante de pago es el adquirente.

documento a un tercero, tal emisión deberá efectuarse en nombre de la referida persona jurídica, razón por la cual dicho documento deberá contener los datos exigidos por las normas vigentes que correspondan a esta y no al tercero.

2. En cuanto a la segunda consulta, conforme a lo señalado en el Dictamen aprobado por mayoría de la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera recaído en el proyecto de Ley N.º 3690/2014-PE⁽⁴⁾ el cual devino en la Ley N.º 30264⁽⁵⁾, con la finalidad de facilitar la emisión electrónica de comprobantes de pago emitidos desde el SEE-Del Contribuyente, mediante el artículo 14º de la Ley N.º 30264 se incorporó el artículo 4-A al Decreto Ley N.º 25632.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 4-A del Decreto Ley N.º 25632, establece que los sujetos obligados a emitir comprobantes de pago u otros documentos relacionados directa o indirectamente con estos que deban o hayan optado por utilizar la emisión electrónica, podrán emplear los servicios de terceros para realizar cualquiera de las actividades inherentes a dicha forma de emisión, manteniendo la responsabilidad respecto de tales actividades.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo 4-A dispone que la SUNAT señalará cuáles de los servicios indicados en su primer párrafo sólo podrán ser prestados por empresas inscritas en el Registro que para tal efecto determine, así como los requisitos para la inscripción y permanencia en este; agrega además que las empresas que presten servicios sin estar inscritas en el referido Registro no podrán acceder al mismo.

En cuanto a ello, cabe indicar que el primer párrafo del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N.º 199-2015/SUNAT crea el Registro de Proveedores de Servicios Electrónicos, en el que deben inscribirse los sujetos que deseen prestar servicios al emisor electrónico que emita desde el Sistema de emisión electrónica desarrollado desde el SEE-Del Contribuyente, para la realización -en nombre de este- de alguna o todas las actividades inherentes a la modalidad de emisión electrónica que se detallan en el artículo 3 de la referida resolución.

El mencionado artículo 3, en su primer párrafo, señala que el emisor electrónico que opte por emplear los servicios de terceros para realizar alguna o todas las actividades inherentes a la modalidad de emisión electrónica que se detallan en este⁽⁶⁾, solo puede emplear los servicios de sujetos que se encuentren inscritos en el citado registro.

Asimismo, dicho artículo prevé, en su segundo párrafo, que las actividades detalladas en el mismo son únicamente aquellas que los referidos terceros realizan -en nombre del emisor electrónico- utilizando su propio certificado digital y/o código de usuario y clave sol, según corresponda.

⁴ Publicado en el Portal del Congreso (<http://www.congreso.gob.pe/pley-2011-2016/>).

⁵ Que estableció medidas para promover el crecimiento económico, publicada el 16.11.2014.

⁶ Como es el caso de la emisión de la factura electrónica, la boleta de venta electrónica, las notas electrónicas vinculadas a aquellas y la guía de remisión electrónica.

Agrega el mencionado artículo, en su tercer párrafo, que conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 4-A del Decreto Ley N.º 25632 y normas modificatorias, el emisor electrónico mantiene la responsabilidad respecto de las actividades detalladas en este.

Por su parte, el artículo 4 Resolución de Superintendencia N.º 199-2015/SUNAT establece que los sujetos que deseen inscribirse en el Registro de Proveedores de Servicios Electrónicos deben presentar una solicitud a través de SUNAT Operaciones en Línea, utilizando el código de usuario y la clave SOL, siempre que cumplan con todas las condiciones que se señalan en este, siendo una de ellas la de tener la calidad de emisor electrónico del SEE (inciso f).

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, en caso que un emisor electrónico que emita desde el SEE-Del Contribuyente opte por emplear los servicios de terceros para realizar la emisión de sus comprobantes de pago electrónicos, deberá contratar necesariamente, para el efecto, a los citados proveedores de servicios electrónicos al ser estos los únicos autorizados a prestar ese tipo de servicios, quienes deberán efectuar dicha emisión en nombre del emisor electrónico pero usando su propio certificado digital y/o código de usuario y clave sol, según corresponda.

Así pues, los proveedores de servicios electrónicos deben tener la calidad de emisor electrónico del SEE y para prestar el servicio de emisión de comprobantes de pago electrónicos a terceros deben usar su propio certificado digital y/o código de usuario y clave sol, según corresponda.

Asimismo, dado que los comprobantes de pago electrónicos deben ser emitidos en nombre del emisor electrónico que hubiese encargado su emisión al ser este el obligado a emitirlos por las operaciones que realice, los mismos deberán contener los datos exigidos por las normas vigentes que le correspondan, como su número de RUC, y no el del tercero a quien hubiere encargado su emisión.

3. En cuanto a la emisión desde el SEE-SOL, el artículo 1º de la R.S. N.º 188-2010/SUNAT, señala que el Sistema de Emisión Electrónica en SUNAT Operaciones en Línea está conformado, entre otros, por el Sistema de Emisión Electrónica (SEE) de facturas, boletas de venta, pólizas de adjudicación y documentos relacionados a aquellas y de liquidaciones de compra aprobado por su artículo 3º.

En relación con la emisión de los referidos comprobantes, el artículo 4º de la mencionada resolución dispone que el sujeto que cuente con código de usuario y Clave SOL y que conforme al RCP deba emitir facturas o boletas de venta, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 8º⁽⁷⁾ y en el numeral 1 del artículo 14º⁽⁸⁾, liquidaciones de compra o póliza de adjudicación, puede obtener o se le puede asignar la calidad de emisor electrónico siempre que cumpla con tener para efectos del RUC la condición de domicilio fiscal habido y

⁷ El cual enumera los requisitos mínimos que deben tener las facturas.

⁸ Señala las disposiciones por las cuales se rige la boleta de venta electrónica.

dicho registro no se encuentre en estado de suspensión temporal de actividades o de baja de inscripción.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 1° de la citada resolución señala que el código de usuario es el texto conformado por números y letras que permite identificar al usuario que ingresa a SUNAT Operaciones en Línea⁽⁹⁾.

A su vez, el numeral 2 del artículo 1° de la aludida resolución define a la Clave SOL como el texto conformado por números y/o letras, de conocimiento exclusivo del usuario, que asociado al Código de Usuario o al número de DNI, según corresponda, otorga privacidad en el acceso a SUNAT Operaciones en Línea.

Al respecto, el artículo 6° de la Resolución de Superintendencia N.º 109-2000/SUNAT indica que es responsabilidad del usuario tomar las medidas de seguridad en el uso de la Clave SOL, entendiéndose que la operación ha sido efectuada por el usuario en todos aquellos casos en los que para acceder a SUNAT Operaciones en Línea se haya utilizado el Código de Usuario y la Clave SOL otorgados por la SUNAT, los Códigos de Usuario y Claves SOL generadas por dicho usuario o la Clave SOL y el número de DNI.

En ese sentido, se puede afirmar que, en el caso de la emisión de comprobantes de pago desde el SEE - SOL a través del SEE de facturas, boletas de venta, pólizas de adjudicación y documentos relacionados a aquellas y de liquidaciones de compra, no cabe la participación de un tercero dado que al hacerse uso de la Clave SOL se presume siempre que la operación ha sido efectuada por su titular.

CONCLUSIONES:

1. Siendo la persona jurídica que realiza la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios el sujeto obligado a emitir el comprobante de pago respectivo, en el supuesto que encontrándose sujeta al sistema de emisión manual o computarizado encargue su emisión a un tercero, esta deberá efectuarse en nombre de la referida persona jurídica, utilizando los comprobantes de pago cuya impresión le haya sido autorizada, razón por la cual dicho documento deberá contener los datos exigidos por las normas vigentes que le correspondan, como su número de RUC y no el del tercero.
2. Si una empresa que se encuentra sujeta al sistema de emisión electrónica (SEE), a través del SEE-Del Contribuyente, encarga la emisión de sus comprobantes de pago electrónicos a un tercero que tiene la calidad de proveedor de servicios electrónicos, este deberá prestar dicho servicio usando su propio certificado digital y/o código de usuario y clave sol, según corresponda, debiendo sin embargo contener tales documentos los datos exigidos por las normas vigentes que le correspondan al emisor, como su

⁹ El cual es definido por el numeral 17 del artículo 1° de la R.S. N.º 188-2010/SUNAT como el sistema informático disponible en la Internet, que permite realizar operaciones en forma telemática entre el usuario y la SUNAT.

número de RUC, y no el del citado tercero, al mantener aquel su condición de sujeto obligado a su emisión.

3. En el caso del SEE–SOL, no cabe la participación de un tercero en la emisión de comprobantes de pago a través del SEE de facturas, boletas de venta, pólizas de adjudicación y documentos relacionados a aquellas y de liquidaciones de compra, toda vez que el uso de la clave SOL se presume siempre efectuado por su titular.

Lima, 30 OCT. 2019

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

dra/ere
CT0183-2018
CT0185-2018

Comprobantes de pago: Emisión por terceros