

INFORME N.º 127-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Tratándose de los Sistemas de Emisión Electrónica (SEE) a que se refieren las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 188-2010/SUNAT y 097-2012/SUNAT, se plantea el supuesto de contribuyentes designados como emisores electrónicos del SEE, o que hubieran obtenido la calidad de emisores electrónicos por elección y la SUNAT hubiera determinado que deben emitir obligatoriamente comprobantes de pago electrónicos; y que, en ambos casos, sus incumplimientos vinculados a dicha obligación no se originaron por un evento extraordinario, imprevisible, irresistible y, por tanto, no imputable al contribuyente.

Al respecto, se consulta si tales contribuyentes incurren en las infracciones tipificadas en los incisos 1, 2 o 3 del artículo 174 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, respecto a la emisión de la factura electrónica y de la boleta de venta electrónica, cuando, luego de culminada la operación, se presentan las siguientes situaciones:

1. No emiten el comprobante de pago electrónico mediante el SEE, teniendo la obligación de hacerlo y, por ende, no otorgan el comprobante de pago electrónico, y tampoco emiten un comprobante de pago físico en lugar de este.
2. Si bien emiten el comprobante de pago electrónico a través del SEE, no entregan la representación impresa del comprobante de pago electrónico.
3. Habiendo emitido la boleta de venta electrónica, solicitan un correo electrónico a efectos de otorgar dicho comprobante; sin embargo, el mencionado correo no es recibido por el adquirente o usuario.
4. Si bien emiten el comprobante de pago electrónico mediante el SEE, entregan un documento que no cumple con los requisitos que debe contener para ser considerado como representación impresa.
5. No utilizan el SEE, teniendo la obligación de hacerlo, y emiten y otorgan un comprobante de pago autorizado impreso o cualquier otro documento diferente al comprobante de pago electrónico.

BASE LEGAL:

- Resolución de Superintendencia N.º 300-2014/SUNAT, que crea un SEE; modifica los SEE de facturas y boletas de venta para facilitar, entre otros, la emisión y el traslado de bienes realizado por los emisores electrónicos itinerantes y por quienes emiten o usan boleta de venta electrónica y designa emisores electrónicos del nuevo sistema, publicada el 30.9.2014 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT, que amplía el SEE a la factura y documentos vinculados a esta, publicada el 17.6.2010 y normas modificatorias.



- Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT, que crea el SEE desarrollado desde los sistemas del contribuyente, publicada el 29.4.2012 y normas modificatorias.
- TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).
- Decreto Ley N.° 25632, que establece la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT aprobó el SEE que está conformado, entre otros, por el sistema a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.° 188-2010/SUNAT (en adelante, SEE-SOL) y el SEE desarrollado desde los sistemas del contribuyente a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT (en adelante, SEE-Del Contribuyente)(¹).



Al respecto, el artículo 2 de la mencionada resolución de superintendencia dispone que el emisor electrónico del SEE es el sujeto que, para efecto del SEE, obtenga o se le asigne esa calidad en virtud a dicha resolución u otra resolución de superintendencia; así, considerando lo establecido por este artículo, se tiene que la condición de emisor electrónico se obtiene por elección o por determinación de la SUNAT.

Pues bien, de conformidad con el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 de dicho dispositivo legal, los sujetos a los que se les asigne la calidad de emisor electrónico sin indicar que deben usar solo uno de los sistemas comprendidos en el SEE, tendrán la obligación de emitir el(los) comprobante(s) de pago electrónico(s) correspondiente(s) a través del SEE, usando, a su elección, los sistemas que les estén permitidos, respecto de las operaciones que se indican en las resoluciones de superintendencia que regulan cada uno de esos sistemas.

Agrega el cuarto párrafo del citado numeral que los sujetos a los que se les asigne la calidad de emisor electrónico indicando que deben usar solo uno de los sistemas de emisión electrónica comprendidos en el SEE, tienen la obligación de emitir el(los) comprobante(s) de pago electrónico(s) a través del SEE usando el sistema designado para ello, respecto de las operaciones habilitadas en ese sistema o parte de ellas, si así lo indica la resolución respectiva.

¹ Este artículo señala que el SEE está conformado por:

- a) El SEE-Del Contribuyente.
- b) El SEE-SOL.
- c) El SEE Facturador SUNAT.
- d) El SEE Operador de Servicios Electrónicos.
- e) El SEE Consumidor Final.
- f) El SEE Monedero Electrónico.
- g) El SEE para Empresas Supervisadas.

Asimismo, el tercer párrafo del artículo 2 de la mencionada resolución de superintendencia prevé que, sin perjuicio de obtener la calidad de emisor electrónico por elección, la SUNAT puede determinar si se debe emitir obligatoriamente el comprobante de pago electrónico o el documento relacionado directa o indirectamente a este, a través del SEE.

A su vez, el inciso b) del numeral 4.1 del artículo 4 de la precitada resolución de superintendencia indica que el emisor electrónico que obtenga por elección esa calidad puede emitir los comprobantes de pago, las notas de débito, las notas de crédito y/o las guías de remisión en formato impreso o importado por imprenta autorizada y/o los tickets o cintas de máquinas registradoras, cuando corresponda, por el plazo señalado en el segundo párrafo del numeral 2.2 del artículo 2 de la referida resolución de superintendencia, salvo que de manera excepcional una disposición establezca un plazo distinto.

Sobre el particular, dicho párrafo establece que el contribuyente que adquiere la calidad de emisor electrónico del SEE-SOL o del SEE-Del Contribuyente por elección, entre otros, puede seguir emitiendo las facturas, boletas de venta, notas de débito y/o notas de crédito en formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas o los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, según corresponda, por un plazo de cinco (5) meses contados desde el primer día calendario del mes siguiente de adquirida la calidad de emisor electrónico.

Agrega el tercer párrafo de la norma antes citada que, cumplido el plazo mencionado en el párrafo anterior, a partir del primer día calendario del sexto mes el sujeto adquiere la calidad de emisor electrónico por determinación de la SUNAT, debiéndose aplicar las disposiciones que sobre dicha calidad establecen las resoluciones de cada sistema comprendido en el SEE, según corresponda.

Por su parte, el inciso a) del numeral 4.1 del artículo 4 de la aludida resolución de superintendencia señala que el emisor electrónico por determinación de la SUNAT que, por causas no imputables a él, esté imposibilitado de emitir los comprobantes de pago electrónicos y/o las notas electrónicas en el SEE puede emitir los comprobantes de pago, las notas de débito y/o las notas de crédito en formato impreso y/o importado por imprenta autorizada, cuando corresponda.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, están obligados a emitir comprobantes de pago electrónicos, a través del SEE que les corresponda, los contribuyentes que obtienen la calidad de emisores electrónicos por determinación de la SUNAT y también aquellos respecto de los cuales esta determine que deben emitir obligatoriamente el comprobante de pago electrónico, aun cuando la condición de emisores electrónicos la hubieren adquirido por elección; salvo que estén imposibilitados de cumplir con esta obligación por causas que no les sean imputables.

2. Ahora bien, en cuanto a la oportunidad en que se entiende emitido y otorgado el comprobante de pago electrónico, se debe señalar que la resolución de superintendencia que regula el SEE-SOL y la que regula el SEE-Del Contribuyente han establecido reglas propias para cada uno de estos sistemas; razón por la cual, corresponde analizarlos de manera independiente.



En efecto, tratándose del SEE-SOL, el artículo 11 de la Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT, prevé que la factura electrónica **se considera otorgada al momento de su emisión**, salvo cuando sea emitida por las operaciones de exportación previstas en el inciso d) del numeral 1.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago⁽²⁾⁽³⁾ realizadas con sujetos no domiciliados, en cuyo caso se otorga mediante su remisión al correo electrónico que proporcione el adquirente o usuario o en la forma que este establezca.

Agrega que la boleta de venta electrónica se considera otorgada cuando sea entregada o puesta a disposición del adquirente o usuario mediante: 1) la representación impresa; o, 2) el correo electrónico que este designó para ello, en caso así lo desee; a tal efecto, se entiende que la boleta de venta electrónica está a disposición del adquirente o usuario desde **que sea depositada en ese correo electrónico**⁽⁴⁾.

Siendo ello así, se puede señalar que tratándose del SEE-SOL, como regla general, se entiende que la factura electrónica es emitida y otorgada de manera conjunta, con excepción de operaciones de exportación realizadas con sujetos no domiciliados, en las que es otorgada a través del correo electrónico, siendo que en ningún caso se exige la entrega de una representación impresa; y que, tratándose de la boleta de venta electrónica, se entiende que esta es otorgada con su entrega o puesta a disposición a través de una representación impresa o cuando se deposita en el correo electrónico designado por el usuario.

De otro lado, en el caso del SEE-Del Contribuyente, el numeral 15.1 del artículo 15 de la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT señala que la factura electrónica se considera otorgada cuando sea entregada o puesta a disposición del adquirente o usuario electrónico o del adquirente o usuario no electrónico, mediante medios electrónicos; siendo que el tipo de medio electrónico a través del cual se realizará la entrega o puesta a disposición del adquirente o usuario será aquel que señale el emisor electrónico.

Asimismo, tratándose de la boleta de venta electrónica, el numeral 15.2 del mencionado artículo establece que esta se considera otorgada cuando sea entregada o puesta a disposición del: a) adquirente o usuario mediante medios electrónicos⁽⁵⁾; o, b) adquirente o usuario **no electrónico** mediante una representación impresa, si este sujeto y el emisor electrónico así lo acuerdan.

En relación con ello, el aludido artículo 15 establece que si el otorgamiento se realiza mediante el correo electrónico, se entenderá que el comprobante de pago

² Aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

³ De conformidad con el cual corresponde emitir una factura por operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del Impuesto General a las Ventas; siendo que, en el caso de la venta de bienes en los establecimientos ubicados en la Zona Internacional de los aeropuertos de la República, si la operación se realiza con consumidores finales, se emitirán boletas de venta o tickets. Cabe indicar que esta disposición no es aplicable a las operaciones de exportación realizadas por los sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado.

⁴ Para lo cual el emisor electrónico deberá utilizar la opción que el SEE-SOL habilite.

⁵ El otorgamiento por este medio implica que, en adelante, ese emisor electrónico realizará la entrega o la puesta a disposición por el tipo de medio electrónico elegido, salvo que posteriormente el adquirente o usuario acepte que se efectúe por un tipo de medio electrónico distinto.



electrónico o la nota electrónica está a disposición del adquirente o usuario desde que **sea depositado en la dirección electrónica que este designó previamente para ello.**

Añade el citado artículo que, cuando la factura electrónica y la boleta de venta electrónica sean otorgadas, al amparo de dicho artículo, de manera electrónica, el emisor electrónico podrá, adicionalmente, proporcionar al adquirente o usuario una representación impresa de aquellos, caso en el cual se debe tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a comprobantes de pago a cargo del emisor electrónico y del adquirente o usuario se verificará respecto del comprobante de pago electrónico otorgado por medios electrónicos.

Así pues, se puede sostener que tratándose del SEE-Del Contribuyente, la factura electrónica es otorgada solo por medios electrónicos, mientras que la boleta de venta electrónica es otorgada mediante medios electrónicos o mediante una representación impresa, en este último caso si existe acuerdo entre el emisor y el adquirente o usuario **no electrónico**; siendo que, en los casos en que el otorgamiento de dichos comprobantes se realiza de manera electrónica, si de manera adicional se proporciona una representación impresa, la verificación del cumplimiento de las obligaciones vinculadas a comprobantes de pago se realizará solo respecto del comprobante de pago electrónico otorgado por medios electrónicos.

3. De otro lado, de acuerdo con los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 del Código Tributario, constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos:



- No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos (numeral 1).
- Emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado cumpliendo lo dispuesto en las normas legales o cumpliendo las condiciones de emisión, pero que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión. (numeral 2).
- Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario, al tipo de operación realizada o sin respetar límites establecidos, de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT. (numeral 3)⁽⁶⁾.

⁶ Añade este numeral que no constituyen infracción los incumplimientos relacionados a la modalidad de emisión que deriven de caso fortuito o fuerza mayor, situaciones que serán especificadas mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

4. Ahora bien, considerando lo expuesto y atendiendo al supuesto planteado en el presente Informe, se procede a brindar respuesta a cada una de las preguntas formuladas, en relación con las infracciones vinculadas con emitir y otorgar factura electrónica o boleta de venta electrónica.

En cuanto a la primera interrogante, se debe señalar que si luego de culminada la operación y habiendo surgido la obligación, el contribuyente no emite el comprobante de pago electrónico a través del SEE y, por ende, no otorga el comprobante de pago electrónico, y tampoco emite un comprobante físico en lugar de este, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

En relación con la segunda consulta, referida a la no entrega de la representación impresa del comprobante electrónico:

- Tratándose de la factura electrónica, no se habrá cometido ninguna de las infracciones contempladas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 del Código Tributario, habida cuenta que ni en el SEE-SOL ni en el SEE-Del Contribuyente, se exige la entrega de la representación impresa para que la factura se entienda otorgada.
- En el caso de la boleta de venta electrónica, la falta de entrega de la representación impresa configuraría la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario tanto en el SEE-SOL como en el SEE-Del Contribuyente, salvo que esta se haya otorgado a través del correo electrónico u otro medio electrónico según corresponda al SEE utilizado.

Respecto de la tercera interrogante, cabe anotar que tanto en la regulación del SEE-SOL como en la del SEE-Del Contribuyente se establece que en los casos en que se utilice el correo electrónico para otorgar la boleta de venta electrónica, esta se entenderá otorgada desde el momento en que el correo electrónico sea depositado en la dirección electrónica designada previamente por el adquirente o usuario.

Entonces, si luego de concluida la operación y habiendo emitido la boleta de venta electrónica en el SEE-SOL o en el SEE-Del Contribuyente, el emisor solicita al adquirente o usuario un correo electrónico al cual remitirla, se entenderá cumplida la obligación de otorgar dicho comprobante de pago electrónico desde el momento en que el correo electrónico con el que se hubiera enviado este es depositado en la dirección electrónica designada para tales efectos; en caso contrario, esto es, si ese correo electrónico no es depositado en dicha dirección, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

En lo que atañe a la cuarta consulta, entendemos que esta se refiere a los casos en que la boleta de venta es otorgada mediante la entrega de su representación impresa al adquirente o usuario (y que no se haya dispuesto su entrega mediante correo electrónico) habida cuenta que, tal como se ha indicado precedentemente, la factura electrónica se otorga mediante medios electrónicos.



Al respecto, el segundo párrafo del artículo 2 del Decreto Ley N.º 25632⁽⁷⁾ señala que, cuando el comprobante de pago se emita de manera electrónica, se considerará como representación impresa, digital u otra de este para todo efecto tributario al resumen en soporte de papel, digital u otro que se otorgue de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que el referido resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca, sin perjuicio que se garantice que los sujetos de la operación puedan acceder por otro medio a la información completa.

Por su parte, de las normas antes glosadas se tiene que la boleta de venta electrónica, tanto en el SEE-SOL como en el SEE-Del Contribuyente, se otorga mediante la entrega de la representación impresa del citado comprobante de pago, siempre que no se haya dispuesto su otorgamiento a través del correo electrónico u otro medio electrónico, según corresponda al SEE utilizado.

Cabe precisar, que la representación impresa del comprobante de pago electrónico ha sido definido y regulado en el SEE-SOL, mediante el numeral 22 del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N.º 188-2010/SUNAT, y en el SEE-Del Contribuyente, mediante el párrafo 2.19 del artículo 2 y anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 097-2012/SUNAT, estableciéndose en este último SEE la información que, como mínimo, debe contener la referida representación impresa.

Consecuentemente, se puede afirmar que cuando la boleta de venta electrónica se otorgue mediante su representación impresa sin cumplir con las características y los requisitos mínimos que esta debe contener, se configura la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, pues se otorga un documento que no reúne los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago.

5. En cuanto a la quinta consulta, cabe traer a colación que en el Informe N.º 053-2017-SUNAT/7T0000 se ha señalado que si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un comprobante de pago en formato preimpreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago utilizando el SEE que le corresponda, aquel documento no reunirá una de las características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago⁽⁸⁾, configurándose, por ende, la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, salvo que dicho incumplimiento se origine en un evento no imputable al contribuyente.

Añade el citado informe, que si respecto de un sujeto que hubiere obtenido la calidad de emisor electrónico por elección, la SUNAT hubiese determinado que debe emitir obligatoriamente comprobantes de pago electrónicos, este incurrirá en la referida infracción en caso de que emita un comprobante de pago

⁷ Que establece la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 29.7.1992 y normas modificatorias.

⁸ Sobre el particular, es del caso indicar que artículo 9 del Reglamento de Comprobantes de Pago (aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias), que señala las características de los comprobantes de pago, en su numeral 5 establece que cuando la SUNAT determine los sujetos que deberán utilizar un sistema de emisión electrónica, deberán emitirse mediante el SEE determinado por aquella.



preimpreso, a no ser que tal incumplimiento se deba a un evento que no le sea imputable.

Así, considerando lo antes señalado, se puede sostener que si luego de finalizada la operación, no se utiliza el SEE, teniendo la obligación de hacerlo, y se emite y otorga un comprobante de pago autorizado impreso, se configura la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

Ahora bien, cabe añadir que de acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1420⁽⁹⁾, la emisión de un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago debe incluirse como un supuesto de no emisión y/u otorgamiento de comprobante de pago regulado en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.

Siendo ello así, atendiendo al supuesto de la consulta, se debe señalar que si el emisor electrónico no emite el comprobante de pago electrónico estando obligado de hacerlo, y en su lugar emite un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago, habría incurrido en la infracción en el citado numeral 1 antes citado.

En consecuencia, atendiendo a la consulta, se debe concluir que el hecho de que un contribuyente obligado a emitir comprobantes de pago electrónicos emita un comprobante de pago autorizado impreso diferente al comprobante electrónico configurará la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario; asimismo, si el emisor electrónico no emite el comprobante de pago electrónico estando obligado a hacerlo, y en su lugar emite un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago, se configurará la infracción prevista en el numeral 1 del citado artículo.

CONCLUSIONES:

1. Si luego de culminada la operación y habiendo surgido la obligación, el contribuyente no emite el comprobante de pago electrónico a través del SEE y, por ende, no otorga el comprobante de pago electrónico y tampoco emite un comprobante físico en lugar de este, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.
2. En cuanto a la no entrega de la representación impresa del comprobante electrónico:



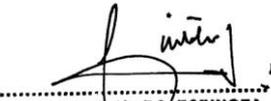
- Tratándose de la factura electrónica, no se habrá cometido ninguna de las infracciones contempladas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 174 del Código Tributario, habida cuenta que ni en el SEE-SOL ni en el SEE-Del Contribuyente, se exige la entrega de la representación impresa para que la factura se entienda otorgada.
- En el caso de la boleta de venta electrónica, la falta de entrega de la representación impresa configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario tanto en el SEE-SOL como en el SEE-Del

⁹ Que modifica el Código Tributario, publicado el 13.9.2018.

Contribuyente, salvo que esta se haya otorgado a través del correo electrónico u otro medio electrónico según corresponda al SEE utilizado.

3. Si luego de concluida la operación y habiendo emitido la boleta de venta electrónica en el SEE-SOL o en el SEE-Del Contribuyente, el emisor solicita al adquirente o usuario un correo electrónico al cual remitirla, se entenderá cumplida la obligación de otorgar dicho comprobante de pago electrónico desde el momento en que el correo electrónico con el que se hubiera enviado este es depositado en la dirección electrónica designada para tales efectos; en caso contrario, esto es, si ese correo electrónico no es depositado en dicha dirección, se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario.
4. Si se otorga la representación impresa de la boleta de venta electrónica que no cumple con las características y los requisitos mínimos que debe contener, se configura la infracción regulada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.
5. Si un contribuyente obligado a emitir comprobantes de pago electrónicos emite un comprobante de pago autorizado impreso diferente al comprobante electrónico, se configura la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario. Asimismo, si el emisor electrónico no emite el comprobante de pago electrónico estando obligado a hacerlo y, en su lugar, emite un documento no previsto por las normas vigentes como comprobante de pago, se configura la infracción prevista en el numeral 1 del citado artículo.

Lima, 30 de noviembre de 2020.



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

cpf
CT0267-2019

Código Tributario - Infracciones
Comprobantes de Pago electrónicos – Emisión y otorgamiento