

INFORME N.º 093-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Tratándose de una operación de venta de bienes muebles gravada con el IGV⁽¹⁾, se consulta si el comprobante de pago emitido de manera extemporánea al momento en que debió emitirse conforme al artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago da derecho a crédito fiscal.

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, Ley del IGV).
- Ley N.º 29215, Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal, precisando y complementando la última modificación del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, publicada el 23.4.2008.
- 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 de la Ley del IGV).
- Decreto Ley N.º 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago, 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.

ANÁLISIS:

En principio, cabe señalar que para efecto de la consulta formulada se parte de las siguientes premisas:

- Se trata de operaciones reales y de valor fehaciente.
- El proveedor subsana una venta omitida, emitiendo el comprobante de pago de manera extemporánea al momento en que debió emitirse conforme al artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

¹ Se asume que la consulta no está referida a naves y aeronaves o bienes muebles intangibles.

- El proveedor rectifica la declaración jurada del IGV correspondiente al período en que nació la obligación tributaria, pagando el tributo omitido.
- Al adquirente no se le ha determinado deuda tributaria sobre base presunta que le impida ejercer su derecho al crédito fiscal.
- Se cumplen con los requisitos formales y sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refieren los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, así como con el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central⁽²⁾.

Teniendo en cuenta las premisas antes mencionadas, cabe indicar lo siguiente:

1. El artículo 1° de la Ley del IGV, en concordancia con el inciso a) del artículo 3° de dicho cuerpo normativo, señala que el IGV grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

De otro lado, el inciso a) del artículo 4° de la citada Ley establece que la obligación tributaria se origina, en la venta de bienes, 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.

Al respecto, según lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV, 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; y, como fecha en que se emita el comprobante de pago a aquélla en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

A su vez, el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago indica que los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados, en la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero⁽³⁾.

² Aprobado por el Decreto Supremo N.° 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias.

³ Agrega la norma que, 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 la entrega del bien.

Tratándose de la venta de bienes en consignación, la SUNAT no aplicará la sanción referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario al sujeto que entrega el bien al consignatario, siempre que aquél cumpla con emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo dentro de los nueve (9) días hábiles siguientes a la fecha en que el consignatario venda los mencionados bienes.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, el IGV grava, entre otros, la venta de bienes muebles en el país, siendo que en tal supuesto la obligación tributaria nace en la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, o en la fecha en que el bien quede a disposición del adquirente; lo que ocurra primero.

Así pues, nótese que en el supuesto materia de consulta, el nacimiento de la obligación tributaria para el vendedor se dió en la fecha de puesta a disposición del bien, o en la oportunidad prevista en el Reglamento de Comprobantes de Pago para la emisión del comprobante, lo que haya ocurrido primero, y no en la fecha tardía en que dicho comprobante haya sido emitido.

2. Es importante mencionar que en la legislación nacional el IGV es un impuesto determinado bajo la técnica del valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual, el cual 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)⁽⁴⁾.

Así pues, el sistema previsto en nuestra normatividad 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 en las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del IGV que grava las transferencias de bienes, prestaciones de servicios o contratos de construcción, ello en la medida que se cumplan todos los requisitos que prevé la legislación para tales efectos⁽⁵⁾.

3. Específicamente, en relación con el crédito fiscal, el artículo 18° de la Ley del IGV establece que el mismo 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.

⁴ El artículo 11° 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.

⁵ Tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 1580-5-2009 (páginas 6494-6495), publicada en el Diario Oficial el Peruano el 3.3.2009.

Asimismo, señala 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⁽⁶⁾:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

- b) Que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto⁽⁷⁾.

Estos servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto que otorgan derecho a crédito fiscal son aquellos prestados por sujetos generadores de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

De la norma antes citada se desprende que la emisión del comprobante de pago, dado que va a dar lugar al funcionamiento de la técnica impositiva del valor agregado, permitirá al adquirente la deducción del impuesto que le fuera trasladado en la adquisición realizada. En efecto, de acuerdo a la normatividad citada, el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado en el comprobante de pago, por lo que en caso no se hubiera emitido el mismo el impuesto no otorgaría derecho a ser deducido como crédito fiscal⁽⁸⁾⁽⁹⁾.

⁶ Sin perjuicio, además, del cumplimiento de los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 19° de la Ley del IGV.

⁷ El artículo 22°-A de la Ley del IGV señala que los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto a los que se refiere el artículo 34°-A de la Ley, y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

⁸ A diferencia de lo que ocurre con el débito fiscal, en donde la obligación tributaria puede nacer aunque no se haya emitido el comprobante de pago.

⁹ Inclusive el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV señala, entre otros, que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales deberán contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del IGV, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N.° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

4. Ahora bien, es necesario evaluar si la emisión tardía de un comprobante de pago implica que el mismo no sea considerado como tal.

Al respecto, de conformidad con el artículo 2° del Decreto Ley N.° 25632, se considera comprobante de pago, todo documento que acredita la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la SUNAT.

Por su parte, el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho Reglamento, los documentos detallados en el mismo artículo.

En cuanto a tales características y requisitos mínimos es del caso anotar que, en el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente, no existe disposición alguna que establezca como incumplimiento de aquellos a la emisión y/o entrega tardía del comprobante de pago.

Fluye de lo anterior que en nuestra normatividad no se ha previsto que la emisión tardía constituye un incumplimiento de las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, que harían que el comprobante de pago no sea considerado tal.

5. De otro lado, cabe tener en cuenta que en la Resolución N.° 01580-5-2009, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio de observancia obligatoria que los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del IGV⁽¹⁰⁾, modificado por la Ley N.° 29214, la información prevista en el artículo 1° de la Ley N.° 29215⁽¹¹⁾ y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

¹⁰ Dicho inciso dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago o documentos consignarán el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

¹¹ De acuerdo con este artículo, adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del IGV, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente:

- i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad);
- ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

Excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

En tal sentido, en la medida que los comprobantes de pago contengan la información prevista así como los requisitos y características antes mencionados permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal, aún cuando se hubieren emitido en una oportunidad posterior a las contempladas en el artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

6. Asimismo, debe tenerse en consideración que conforme a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV, para ejercer el derecho al crédito fiscal, se requiere que el comprobante de pago haya sido anotado en el Registro de Compras.

Al respecto, el artículo 2° de la Ley N.° 29215 señala que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° 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 12 (doce) meses siguientes, debiéndose ejercer en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Por su parte, el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV señala que 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.

Asimismo, indica que los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19° de la Ley del IGV deberán ser anotados en el Registro de Compras en el período de su emisión o dentro de los doce (12) períodos siguientes, en la hoja que corresponda al período en que se realiza dicha anotación. Para tal efecto es de aplicación lo previsto en el último párrafo del numeral 2.1 del artículo 6°¹².

Añade, que en caso la anotación se realice vencido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el adquirente perderá el derecho al crédito fiscal pudiendo contabilizar el correspondiente Impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Sobre este tema, en la Resolución N.° 01580-5-2009 el Tribunal Fiscal ha establecido, como precedente de observancia obligatoria, que la anotación de operaciones en el registro de compras debe realizarse dentro de los plazos

¹² Según establece esta norma, se considerará que el comprobante de pago o documento respectivo ha sido anotado en el Registro de Compras en un determinado período, aun cuando la anotación se realice en el plazo máximo de atraso permitido por las normas emitidas al amparo del numeral 16 del artículo 62° del Código Tributario para efectuar dicha anotación, siempre que ésta se realice dentro del plazo establecido en el numeral 3 del artículo 10.

Así, si se hubiera deducido el crédito fiscal en un período determinado sobre la base de un documento anotado en el Registro de Compras en el mismo período, pero la anotación se hubiera efectuado luego de vencido el plazo máximo de atraso permitido por las normas correspondientes, deberá desconocerse la deducción del crédito fiscal.

establecidos por el artículo 2° de la Ley N.° 29215 . Asimismo, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago, la nota de débito, la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la aduana de los documentos emitidos por la Administración Tributaria o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, es decir, en el período en que se efectuó la anotación⁽¹³⁾.

7. Por lo expuesto, la emisión tardía no constituye un incumplimiento de las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que el documento emitido tardíamente debe ser considerado comprobante de pago.

Para ejercer el derecho al crédito fiscal, dicho comprobante deberá contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del IGV, la información prevista en el artículo 1° de la Ley N.° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión; y, deberá ser anotado en el registro de compras dentro de los plazos establecidos en el artículo 2° de la Ley N.° 29215^(14).

¹³ Como fundamento el Tribunal Fiscal ha señalado, entre otros, lo siguiente (página 6495):

“(…) la existencia de un plazo para la anotación en el registro de compras de todas las operaciones que realiza el administrado es necesaria por el mecanismo de deducción contemplado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, que a su vez hace indispensable que la liquidación del impuesto se fundamente en la contabilidad de las empresas y por ello se justifica la obligación de registrar en un plazo determinado, por separado y en cuentas individuales las ventas y las compras, indicándose el impuesto que corresponda a cada operación.

En consecuencia, se aprecia de la citada regulación que el ejercicio del crédito fiscal y la anotación no son actos que puedan hacerse en forma separada, sino que por el contrario, las normas han previsto que el ejercicio del derecho al crédito fiscal debe hacerse en el período al que corresponda la hoja en la que el comprobante o documento hubiese sido anotado.

Cabe precisar que la norma no ha previsto el ejercicio del crédito fiscal en términos de potestad sino en términos de deber. En efecto, ésta no prevé que dicho crédito pueda ejercerse en cualquier período a voluntad del administrado, sino que debe ser ejercido en el plazo que ella señale y debido a que el artículo 2° de la Ley N.° 29215 establece que no resulta de aplicación lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de no ejercerse el crédito fiscal cuando la ley lo indique, se perderá el derecho a su ejercicio.

Se concluye de lo expuesto que el deber de anotar las operaciones en el registro de compras está sometido a los plazos previstos por el artículo 2° de la Ley N°29215 (mes de emisión del comprobante de pago o documento, mes del pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes), y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período en el que se anotó dicho comprobante o documento, de lo contrario, se perderá el citado derecho.

(…)”

¹⁴ En la Resolución N.° 01580-5-2009 (página 6500), el Tribunal Fiscal señala que *“(…) No siendo aplicables para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N°29214 y N°29215 las normas que éstas contienen en su artículo 2° a fin de regular el plazo de anotación en el registro de compras (hasta 12 meses siguientes al mes de emisión de los comprobantes de pago o documentos o del pago del impuesto), debe entenderse que la anotación tardía por los períodos anteriores a su entrada en vigencia se produjo si los comprobantes de pago o documentos fueron anotados en el registro de compras fuera de los plazos previstos en las normas que rigieron antes de la entrada en vigencia de la Leyes N°29214 y N°29215, esto es, después del mes en que las operaciones hubieran sido realizadas o, en el caso de los*

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las premisas establecidas, un comprobante de pago emitido de manera extemporánea al momento en que debió emitirse conforme al artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago da derecho a crédito fiscal, siempre que las adquisiciones de bienes y servicios reúnan los requisitos detallados en el artículo 18° de la Ley del IGV, y dicho comprobante contenga la información establecida por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del IGV, la información prevista en el artículo 1° de la Ley N.° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión; y, sea anotado en el registro de compras dentro de los plazos establecidos por el artículo 2° de la Ley N.° 29215.

Lima, 11 de Agosto del 2011

Original Firmado por
MONICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica

czh
A0550-D11/A0551-D11
IGV – Crédito fiscal

documentos recibidos con retraso, fuera de los cuatro períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda”.

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal establece como criterio de observancia obligatoria que “De acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N°29215, para los períodos anteriores a la entrada en vigencia de las Leyes N°29214 y N°29215, la anotación tardía en el registro de compras de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N°055-99-EF, no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal.”