

INFORME N.º 048-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Respecto a la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), y a propósito de las modificaciones introducidas por las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 265-2013/SUNAT y 203-2014/SUNAT, se formula las siguientes consultas:

1. ¿El nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas (IGV) determina el momento en que surge la obligación de realizar el depósito del SPOT por los servicios incluidos en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT?
2. Tratándose de los servicios detallados en los numerales 3 y 9 del referido Anexo 3, ¿se aplicará 12% o 4%, según corresponda, a aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se hubiera originado a partir del 1.11.2013?
3. En el caso de los servicios señalados en los numerales 5 y 10 del referido Anexo 3, ¿se aplicará el 10% a aquellas operaciones cuyo momento para efectuar el depósito se produzca a partir del 1.7.2014, sin considerar el nacimiento de la obligación tributaria del IGV?
4. En cualquiera de los supuestos a los que hacen referencia las consultas 2 y 3, ¿qué período tributario debe considerarse en la constancia de depósito?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) del Decreto Legislativo N.º 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias, entre ellas, las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 265-2013/SUNAT y 203-2014/SUNAT, publicadas el 1.9.2013 y el 28.6.2004, respectivamente.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 2º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, el SPOT tiene por finalidad generar fondos para el pago de los conceptos señalados en dicho artículo a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8º⁽¹⁾.

Al respecto, el inciso a) del artículo 13º del mencionado TUO dispone que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

¹ Según el cual la SUNAT podrá celebrar convenios con empresas del sistema financiero a efecto que se abran las cuentas y se realicen los depósitos a que se refiere el Sistema, siéndoles de aplicación las disposiciones establecidas por el TUO para el Banco de la Nación.

Así, el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT establece como operaciones sujetas al SPOT, los contratos de construcción y servicios gravados con el IGV señalados en el Anexo 3 de dicha Resolución.

Tratándose de tales operaciones, el artículo 16° de la misma Resolución prevé que el depósito se realizará:

- a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o a quien ejecuta el contrato de construcción, 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 sujeto señalado en el inciso a) del artículo 15°⁽²⁾.
 - b) Dentro del quinto (5) día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso b) del artículo 15°⁽³⁾.
2. Conforme se puede apreciar de las normas citadas en el numeral precedente, los servicios sujetos al SPOT son aquellos que se encuentran gravados con el IGV y que están señalados en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, habiéndose dispuesto que el depósito de la detracción respectiva sea realizado en los *momentos previstos por el artículo 16°* de dicha Resolución, según corresponda.

Nótese que si bien el artículo 16° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT alude en su epígrafe al “momento para efectuar el depósito”, aquel contiene en su regulación un plazo máximo para efectuarlo, el cual debe distinguirse del momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria del IGV⁽⁴⁾.

En efecto, debe tenerse en cuenta que la finalidad del SPOT es la generación de fondos para el pago de, entre otros, deudas tributarias a través de depósitos que deben realizarse respecto de las operaciones sujetas al Sistema, siendo que para efectos de su aplicación el SPOT ha sido materia de regulación específica en aspectos tales como la oportunidad y forma de efectuar el depósito.

² El referido inciso dispone que en los contratos de construcción y servicios indicados en el artículo 12°, se encuentra obligado a efectuar el depósito, el usuario del servicio o quien encarga la construcción.

³ De acuerdo con el mencionado inciso, en los contratos de construcción y servicios indicados en el artículo 12°, el sujeto obligado a efectuar el depósito será el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, cuando reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito respectivo, sin perjuicio de la sanción que corresponda al usuario del servicio o quien encarga la construcción que omitió realizar el depósito habiendo estado obligado a efectuarlo.

⁴ Conforme a lo previsto en el inciso c) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF (publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias), tratándose de la prestación de servicios, la obligación tributaria del IGV se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca su reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Asimismo, tratándose de los contratos de construcción, el inciso e) del artículo 4° del mencionado TUO establece que la obligación tributaria del IGV se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca su reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.

3. En ese sentido, y tratándose de la primera consulta, si bien un servicio puede encontrarse gravado con el IGV, a fin de determinar si se encuentra sujeto al SPOT, debe verificarse que aquel esté contenido en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT.

De verificarse tal situación, el plazo máximo para realizar el depósito será el señalado en el artículo 16º de la mencionada Resolución; siendo que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en una operación no determina la oportunidad y forma de realizar el depósito, al haberse regulado tales aspectos en las normas del SPOT.

4. De otro lado, en cuanto al porcentaje aplicable para el cálculo del monto del depósito correspondiente al SPOT, en principio, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 14º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, dicho monto se determina aplicando los porcentajes que se detallan en el Anexo 3 para los contratos de construcción y para cada uno de los servicios sujetos al Sistema, sobre el importe de la operación⁽⁵⁾; siendo que para las operaciones consultadas, tales porcentajes, luego de las modificaciones efectuadas por las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 265-2013/SUNAT y 203-2014/SUNAT, son los siguientes:

ANEXO 3	OPERACIÓN	PORCENTAJE
Numeral 3	Mantenimiento y reparación de bienes muebles	12%
Numeral 5	Otros servicios empresariales	10%
Numeral 9	Contratos de construcción	4%
Numeral 10	Demás servicios gravados con el IGV	10%

Así, por ejemplo, si el día de hoy se presta alguno de los servicios antes detallados, emitiéndose el comprobante de pago respectivo y produciéndose el pago de la operación, el monto del depósito correspondiente al SPOT, que deba efectuarse dentro del plazo máximo señalado en el artículo 16º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, deberá determinarse aplicando el porcentaje correspondiente según el detalle anterior.

Sin perjuicio de ello, y a fin de comprender el alcance de las modificaciones efectuadas mediante las Resoluciones de Superintendencia a que se alude en la segunda y tercera consultas, cabe traer a colación que el artículo 4º de la Resolución de Superintendencia N.º 265-2013/SUNAT modificó el porcentaje aplicable a los servicios señalados en los numerales 3 y 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, referidos a “mantenimiento y reparación de bienes muebles” y “demás servicios gravados con IGV”, aumentándolo de 9% a 12%⁽⁶⁾; reduciendo, asimismo, de 5% a 4% el porcentaje aplicable a los “contratos de construcción” indicados en el numeral 9 del mencionado Anexo⁽⁷⁾.

⁵ Definido en el literal j) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT.

⁶ Tratándose de las operaciones comprendidas en el numeral 3, el porcentaje del 9% fue establecido desde el texto original del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT; en tanto que en el caso de las operaciones comprendidas en el numeral 10, debe tenerse en cuenta que dicho numeral fue incorporado por la Resolución de Superintendencia N.º 063-2012/SUNAT, publicada el 29.3.2012 y vigente a partir del 2.4.2012, la cual dispuso su aplicación a los servicios cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir de su entrada en vigencia, fijando el porcentaje aplicable en 9%.

⁷ El numeral 9 del Anexo 3 fue incorporado por la Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT, publicada el 31.10.2010 y vigente a partir del 1.12.2010, la cual dispuso su aplicación a los contratos de construcción respecto de los cuales se produzca el nacimiento de la obligación tributaria del IGV a partir

Según lo dispuesto en su Única Disposición Complementaria Final (DCF), la Resolución de Superintendencia N.º 265-2013/SUNAT entró en vigencia el primer día calendario del mes subsiguiente al de su publicación, esto es, el 1.11.2013, y era aplicable a aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se generase a partir de dicha fecha.

De otro lado, el artículo único de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2014/SUNAT modificó el porcentaje aplicable para la determinación del depósito de los servicios incluidos en los numerales 5 y 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, referidos a “otros servicios empresariales” y “demás servicios gravados con el IGV”, reduciéndolo de 12% a 10%⁽⁸⁾.

Dicha Resolución establece en su Única DCF que entrará en vigencia el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación, esto es, el 1.7.2014, y será aplicable a aquellas operaciones cuyo momento para efectuar el depósito se produzca a partir de dicha fecha.

Como se puede apreciar, las referidas Resoluciones, además de modificar el porcentaje correspondiente a las operaciones comprendidas en los numerales 3, 5, 9 y 10 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, han previsto de manera expresa una regla para definir si a determinada operación resulta o no de aplicación el nuevo porcentaje fijado por aquellas.

5. Así, atendiendo a lo dispuesto en las mencionadas Resoluciones, y tratándose de la segunda consulta, a efectos de establecer a qué operaciones comprendidas en los numerales 3 y 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT resultan de aplicación los porcentajes del 12% y 4%, respectivamente, según la modificatoria efectuada por la Resolución de Superintendencia N.º 265-2013/SUNAT, corresponde verificar, conforme a lo dispuesto en la Única DCF de esta Resolución, la oportunidad en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria del IGV por concepto de tales operaciones.

En ese sentido, si la obligación tributaria del IGV se hubiera originado a partir del 1.11.2013, la determinación del monto del depósito considerará los porcentajes del 12% y 4%, según corresponda. Sin embargo, si la obligación tributaria del IGV, por las operaciones comprendidas en el Sistema⁽⁹⁾ señaladas en los referidos numerales, hubiera nacido con anterioridad a la referida fecha, la determinación del depósito correspondiente al SPOT debe considerar los porcentajes de 9% y 5%, respectivamente, aun cuando el plazo máximo para efectuar el depósito conforme a lo establecido en el artículo 16º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT vena a partir del 1.11.2013.

de la fecha de su entrada en vigencia, aun cuando el contrato se hubiera elaborado con anterioridad a tal fecha. Con tal incorporación se fijó en 5% el porcentaje aplicable a los referidos contratos.

⁸ El artículo 4º de la Resolución de Superintendencia N.º 056-2006/SUNAT, publicada el 2.4.2006 y vigente a partir del 3.4.2006, modificó a 12% el porcentaje aplicable a los servicios señalados, entre otros, en el numeral 5 del Anexo 3, siendo que el artículo 5º de dicha Resolución dispuso su aplicación a las operaciones cuyo momento para efectuar el depósito se produzca a partir de su entrada en vigencia.

⁹ Como se mencionó en la nota a pie de página n° 7, la Resolución de Superintendencia N.º 293-2010/SUNAT incorporó dentro del SPOT a los contratos de construcción respecto de los cuales se produzca el nacimiento de la obligación tributaria del IGV a partir del 1.12.2010.

6. De otro lado, en lo que atañe a la tercera consulta, y de igual manera a lo expresado en el numeral precedente, se tiene que tratándose de las operaciones sujetas al SPOT comprendidas en el numeral 10⁽¹⁰⁾ del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, de conformidad con la Única DCF de la Resolución de Superintendencia N.º 265-2013/SUNAT, el porcentaje del 12% resultó de aplicación respecto de aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se hubiera producido a partir del 1.11.2013, mas no respecto de aquellas en que tal obligación nació con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso era de aplicación el porcentaje del 9%.

No obstante, debe tenerse en cuenta que a partir de la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2014/SUNAT, y conforme a lo establecido en su Única DCT, el monto del depósito que corresponde efectuar por las referidas operaciones debe determinarse considerando el porcentaje del 10%, el cual resulta de aplicación respecto de aquellas operaciones cuyo momento para efectuar el depósito se produzca a partir del 1.7.2014.

Así, siendo que conforme a lo indicado en el numeral 2 del presente Análisis, “el momento para efectuar el depósito” no alude a un momento sino a un plazo máximo para realizar el depósito -el cual está regulado en el artículo 16º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT-, se tiene que, independientemente de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria del IGV, si el plazo máximo para efectuar el depósito vence a partir del 1.7.2014, resulta de aplicación el porcentaje del 10%⁽¹¹⁾, salvo que el depósito se hubiera realizado con anterioridad a dicha fecha⁽¹²⁾.

De igual manera, en el caso de las operaciones detalladas en el numeral 5 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, de conformidad con la Única DCT de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2014/SUNAT, la determinación del depósito correspondiente al SPOT deberá considerar el porcentaje del 10% respecto de aquellas operaciones cuyo plazo máximo para efectuar el depósito del SPOT venza a partir del 1.7.2014, salvo que el depósito se hubiera realizado con anterioridad a dicha fecha⁽¹²⁾.

7. Finalmente, en cuanto al periodo que debe consignarse en la constancia de depósito, es del caso señalar que según lo dispuesto en el literal g.1 del inciso g) del artículo 18º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, debe entenderse como período tributario en el que se efectúa la operación sujeta al Sistema que origina el depósito, al mes y año correspondiente a la fecha en que el comprobante de pago que sustenta la operación o la nota de débito que la modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

¹⁰ Tal como se señaló en la nota a pie de página n° 6, la Resolución de Superintendencia N.º 063-2012/SUNAT incorporó dentro del SPOT a “los demás servicios gravados con el IGV”, cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir del 2.4.2012.

¹¹ El artículo III del Título Preliminar del Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias, establece que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Agrega que no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

¹² En cuyo caso, el depósito efectuado aplicando el porcentaje del 12% estará bien realizado, considerando que para su cálculo se aplicó el porcentaje vigente al momento de hacer el depósito respectivo, aun cuando este haya sido realizado con anterioridad al vencimiento del plazo establecido para tal efecto.

Siendo ello así, el periodo tributario que debe considerarse en la constancia de depósito, en cualquiera de los supuestos a los que hacen referencia las consultas 2 y 3, es el que corresponde al mes y año de la fecha en que el comprobante de pago que lo sustenta o la nota de débito que lo modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero; sin que ello quede enervado por lo dispuesto en la Única DCF de las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 265-2013/SUNAT y 203-2014/SUNAT respecto a la vigencia y aplicación de los nuevos porcentajes.

CONCLUSIONES:

1. El artículo 16º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT regula el plazo máximo para realizar el depósito del SPOT tratándose de los contratos de construcción y servicios indicados en el Anexo 3 de dicha resolución; siendo que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en una operación no determina la oportunidad y forma de realizar el depósito, al haberse regulado tales aspectos en las normas del SPOT.
2. Tratándose de las operaciones señaladas en los numerales 3 y 9 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, si la obligación tributaria del IGV se hubiera originado a partir del 1.11.2013, la determinación del monto del depósito considerará los porcentajes del 12% y 4%, según corresponda. Sin embargo, si la obligación tributaria del IGV, por las operaciones comprendidas en el Sistema⁽⁹⁾ señaladas en los referidos numerales, hubiera nacido con anterioridad a la referida fecha, la determinación del depósito correspondiente al SPOT debe considerar los porcentajes de 9% y 5%, respectivamente, aun cuando el plazo máximo para efectuar el depósito conforme a lo establecido en el artículo 16º de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT vence a partir del 1.11.2013.
3. En el caso de las operaciones comprendidas en el SPOT, detalladas en los numerales 5 y 10⁽¹⁰⁾ del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, independientemente de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria del IGV, si el plazo máximo para efectuar el depósito vence a partir del 1.7.2014, resulta de aplicación el porcentaje del 10%, salvo que el depósito se hubiera realizado con anterioridad a dicha fecha.
4. En cualquiera de los supuestos a los que hacen referencia las consultas 2 y 3, el periodo tributario que debe considerarse en la constancia de depósito es el que corresponde al mes y año de la fecha en que el comprobante de pago que lo sustenta o la nota de débito que lo modifica se emita o deba emitirse, lo que ocurra primero.

Lima, 4 de setiembre de 2014

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO INNACONE SILVA

Gerente Jurídico Tributario

Por: ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional(e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

jcg

A0629 -D14/A0637-D14

SPOT – Momento para efectuar el depósito y porcentaje aplicable.