

INFORME N.º 190 -2016-SUNAT/5D0000**MATERIA:**

Con relación a la venta extrajudicial de bienes muebles regulada en el numeral 1 del primer párrafo del artículo 47º de la Ley N.º 28677- Ley de Garantía Mobiliaria, se consulta lo siguiente:

1. En el caso que un tercero, distinto a un martillero público, realice por encargo la venta extrajudicial de bienes que se encuentren afectos a garantía mobiliaria, ¿qué comprobante de pago o su equivalente debe ser emitido a favor del adquirente de estos, considerando que el propietario original es una persona natural no habitual?
2. La retribución recibida por el citado tercero que efectúa la venta extrajudicial, ¿calificaría como renta de tercera o cuarta categoría?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 28677, Ley de la Garantía Mobiliaria, publicada el 1.3.2006 y normas modificatorias (en adelante, LGM).
- Ley N.º 27728, Ley del Martillero Público, publicada el 24.5.2002 y normas modificatorias (en adelante, LMP).
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 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 038-98/SUNAT, que aprueba normas sobre pólizas de adjudicación emitidas por martilleros públicos y entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros, publicada el 21.3.1998 y normas modificatorias (en adelante, R.S. N.º 038-98/SUNAT).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 47º de la LGM, si es exigible la obligación garantizada, el acreedor garantizado puede proceder a la venta del bien mueble afectado en garantía mobiliaria en la forma establecida en dicho artículo o en el acto constitutivo de la garantía mobiliaria.

Al respecto, el numeral 1 del citado artículo 47° indica que en el acto constitutivo de la garantía mobiliaria se otorgará poder específico e irrevocable a un tercero para realizar y formalizar la transferencia del bien mueble afecto en garantía mobiliaria. Agrega, que no se admite el pacto mediante el cual el propio acreedor garantizado sea el representante, y que el poder no requiere inscripción distinta de la que contiene el Registro respectivo, siendo que para estos efectos no resulta aplicable el segundo párrafo del artículo 153° ni el artículo 156° del Código Civil⁽¹⁾.

Como se puede apreciar de la norma antes glosada, si la obligación garantizada es exigible, el acreedor garantizado⁽²⁾ puede proceder a la venta extrajudicial del bien mueble afectado en garantía mobiliaria, encargándose de esta y de su formalización, el tercero a quien se hubiere otorgado poder específico e irrevocable, para el efecto, en el acto constitutivo de la garantía mobiliaria.

Sobre el particular, es de hacer notar que el referido tercero no es el propietario del bien mueble sobre el que recae dicha garantía, sino que únicamente se trata de un sujeto a quien en el acto constitutivo de la misma se otorga un poder específico para que realice y formalice la transferencia del mencionado bien.

2. Ahora bien, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 1° de la R.S N° 038-98/SUNAT, se entiende por:

a) Póliza de adjudicación: al comprobante de pago emitido con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada, por los martilleros públicos y las entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.

b) Venta forzada: A la producida como consecuencia de la ejecución forzada de bienes dados en garantía, afectados con medidas cautelares o comisados.

c) Martillero público: A la persona autorizada a ejercer tal cargo, debidamente inscrita en el Registro de Martilleros Públicos de la Oficina Registral de Lima y Callao.

¹ El artículo 153° de dicho Código dispone que el poder es irrevocable siempre que se estipule para un acto especial o por tiempo limitado o cuando es otorgado en interés común del representado y del representante o de un tercero. Agrega la norma, en su segundo párrafo, que el plazo del poder irrevocable no puede ser mayor de un año.

Por su parte, el artículo 156° del aludido Código establece que para disponer de la propiedad del representado o gravar sus bienes, se requiere que el encargo conste en forma indubitable y por escritura pública, bajo sanción de nulidad.

² Conforme al numeral 1 del artículo 2° de la LGM, acreedor garantizado es aquella persona en cuyo favor se constituye la garantía mobiliaria o quien hubiese adquirido, bajo cualquier título, la obligación garantizada.

d) Entidades: A las que se encuentren autorizadas a rematar o subastar bienes por cuenta de terceros.

Asimismo, según lo previsto en el primer párrafo del artículo 2° de la citada resolución de superintendencia, los martilleros públicos y todas las entidades se encuentran obligados a emitir una póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada, quedando designados como agentes de retención del Impuesto General a las Ventas que corresponda al ejecutado.

Fluye de lo anterior que las pólizas de adjudicación no solamente pueden ser emitidas por los martilleros públicos sino también por las entidades autorizadas para realizar el remate o subasta de bienes por cuenta de terceros, en el caso de ventas producidas como consecuencia de la ejecución forzada de bienes dados en garantía, afectados con medidas cautelares o comisados.

Ahora bien, toda vez que el martillero público y las referidas entidades ejercen la misma función, esto es, el remate o subasta de bienes por cuenta de terceros, siendo que, respecto del primero, el artículo 2° de la LMP señala que está autorizado para llevar a cabo ventas en remate o subasta pública, en la forma y condiciones que establece dicha ley o las específicas del Sector Público, se debe entender que cuando la RS N.° 038-98/SUNAT hace referencia a tales entidades, estas son aquellas que en virtud a una disposición legal vigente se encuentran facultadas para realizar la mencionada actividad.

Así pues, siendo que en el supuesto planteado en la primera consulta, solo se ha especificado que la venta extrajudicial del bien otorgado en garantía mobiliaria será efectuada por un tercero distinto a un martillero público, en la medida que aquel sea una entidad autorizada para realizar remates por cuenta de terceros, deberá emitir, por dicha venta, una póliza de adjudicación al adquirente.

3. Por otro lado, en caso que el mencionado tercero no sea la referida entidad, debe tomarse en cuenta que conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6° del RCP, tratándose de personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, la obligación de otorgar comprobantes de pago requiere habitualidad; añadiendo la norma que la SUNAT en caso de duda, determinará la habitualidad teniendo en cuenta la actividad, naturaleza, monto y frecuencia de las operaciones.

Asimismo, el primer párrafo del numeral 2 del referido artículo 6° del citado Reglamento establece que las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que sin ser habituales requieran otorgar comprobantes de pago a sujetos que necesiten sustentar gasto o costo para efecto tributario, podrán solicitar el Formulario N.° 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales.

Agrega el segundo párrafo de dicho numeral que, en los casos antes mencionados, no será necesario el Formulario N.º 820 para sustentar gasto o costo para efecto tributario tratándose de operaciones inscritas, entre otros, en el Registro de Bienes Muebles⁽³⁾ a cargo de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP.

Conforme fluye de las citadas normas, las personas naturales que no tengan la calidad de habituales según el RCP, no estarán obligadas a emitir comprobantes de pago; sin embargo, en caso requieran otorgar estos a sujetos que necesiten sustentar gasto o costo para efecto tributario, podrán solicitar a la SUNAT el Formulario N.º 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales, no siendo ello necesario tratándose de operaciones inscritas en el Registro de Bienes Muebles a cargo de la SUNARP.

En ese sentido, si el tercero a quien se hubiere otorgado poder específico para realizar la venta extrajudicial de un bien mueble afectado en garantía mobiliaria, no fuese una entidad autorizada para realizar remates por cuenta de terceros, y dicho bien sea de propiedad de una persona natural que no sea receptor de rentas de tercera categoría y no tenga la calidad de habitual de acuerdo con el RCP, de efectuarse dicha venta, la referida persona natural no estará obligada a emitir comprobante de pago al adquirente; sin embargo, en caso que este necesite sustentar gasto o costo para efecto tributario, aquella podrá solicitar a la SUNAT el Formulario N.º 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales, no siendo ello necesario si la mencionada operación es inscrita en el Registro de Bienes Muebles a cargo de la SUNARP.

4. Con relación a la segunda consulta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 22º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas afectas de fuente peruana se califican, entre otras, en las siguientes categorías:

- Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley.
- Cuarta: Rentas del trabajo independiente.

En cuanto a las rentas de tercera categoría, el inciso b) del artículo 28º del referido TUO establece que son rentas de ese tipo las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.

Al respecto, cabe indicar que, conforme a lo dispuesto en el 17º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera agentes mediadores de comercio a los comisionistas mercantiles y corredores de seguros; siendo que en el caso del contrato de comisión mercantil, este tiene por objeto un acto u operación de comercio, que en la mayoría de los casos es encontrar a una persona que en las condiciones más favorables al comitente

³ Creado por la Ley N.º 26366 - Ley de creación del Sistema Nacional de los Registros Públicos y de la Superintendencia de los Registros Públicos, publicada el 16.10.1994 y normas modificatorias.

concluya uno o más encargos o negocios comerciales de comprar o vender⁽⁴⁾⁽⁵⁾; en tanto que los corredores de seguros actúan como intermediarios en la celebración de contratos de seguros y asesoran a los asegurados o contratantes del seguro, en materias de su competencia⁽⁶⁾.

De similar modo, los rematadores y martilleros tienen como actividad principal llevar a cabo el remate o subasta de bienes, actuando para tal efecto como intermediarios entre el vendedor y el comprador del bien.

Fluye de lo anterior que los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros tienen en común el que realizan operaciones de intermediación mercantil, las cuales constituyen actos de comercio, siendo las principales características de estos el propósito de lucro, la especulación y el ánimo de explotación comercial, implicando esto último que desarrollan sus actividades con una vocación de permanencia en el mercado.

Por otro lado, en lo que se refiere a las rentas de cuarta categoría, el artículo 33° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que califican como tales, las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría; así como por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciben dietas.

Como se aprecia, constituyen ingresos de cuarta categoría, entre otros, los obtenidos por el ejercicio individual de actividades no comprendidas expresamente en la tercera categoría así como las provenientes del desarrollo de las funciones de mandatario.

En ese sentido, tomando en cuenta lo antes señalado, se puede concluir que en la medida que el tercero a quien se hubiere designado en el acto constitutivo de la garantía mobiliaria para que realice y formalice la venta extrajudicial del bien mueble afectado con dicha garantía, efectúe ese tipo de actividad como un intermediario mercantil, es decir, con el propósito de lucro y ánimo de explotación comercial, el ingreso que perciba será considerado renta de tercera categoría.

Por el contrario, si el citado tercero desarrolla la actividad que le ha sido encomendada no como un intermediario mercantil sino simplemente como un

⁴ BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo y otros. Tratado de Derecho Mercantil. Tomo III. Primera Edición. Abril 2008. Pág. 834.

⁵ Según lo previsto en el artículo 237° del Código de Comercio (publicado el 15.2.1902 y normas modificatorias), se reputará comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio, y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente o el comisionista.

⁶ Conforme lo establece el artículo 337° de la Ley de N.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, publicada el 9.12.1996 y normas modificatorias.

representante o mandatario a quien se le hubiere encargado la venta directa de un bien, los ingresos que perciba serán considerados renta de cuarta categoría.

CONCLUSIONES:

1. Si el tercero a quien se hubiere otorgado poder específico para realizar la venta extrajudicial de un bien mueble afectado a garantía mobiliaria, fuese una entidad autorizada para realizar remates por cuenta de terceros, deberá emitir, por dicha venta, una póliza de adjudicación al adquirente.
2. En caso que el mencionado tercero no fuese la referida entidad y el aludido bien sea de propiedad de una persona natural que no tenga la calidad de habitual de acuerdo con el RCP, de efectuarse dicha venta, tal persona no estará obligada a emitir comprobante de pago al adquirente; sin embargo, en caso que este necesite sustentar gasto o costo para efecto tributario, aquella podrá solicitar a la SUNAT el Formulario N.º 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales, no siendo ello necesario si la mencionada operación es inscrita en el Registro de Bienes Muebles a cargo de la SUNARP.
3. Si el citado tercero realiza la actividad que le ha sido encargada como un intermediario mercantil, es decir, con el propósito de lucro y animo de explotación comercial, el ingreso que perciba será considerado renta de tercera categoría. Por el contrario, si desarrolla dicha actividad no como un intermediario mercantil sino simplemente como un representante o mandatario a quien se le hubiere encargado la venta directa de un bien, los ingresos que perciba serán considerados renta de cuarta categoría.

Lima, 06 DIC.2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE

DESARROLLO ESTRATÉGICO

dra

CT0362-2016

Ley de Garantía Mobiliaria - Venta Extrajudicial - Comprobantes de Pago - Impuesto a la Renta