

INFORME N.º 059-2017-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas respecto al Sistema de Emisión Electrónica (SEE) creado por la Resolución de Superintendencia N.º 300-2014/SUNAT:

1. Si un emisor electrónico de comprobantes de pago designado como obligado a dicha forma de emisión, emite comprobantes de pago en formatos pre impresos por operaciones por las cuales debía emitirlos de manera electrónica, ¿los comprobantes de pago así emitidos son válidos a fin de que el adquirente o usuario pueda utilizarlos para sustentar gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta (IR) o crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV)?
2. ¿Si los comprobantes en formatos pre impresos a que se refiere el punto anterior son emitidos en situaciones de contingencia, es requisito que sean informados según lo establecido por SUNAT para que sirvan para sustentar gasto o costo para efectos del IR o crédito fiscal del IGV?

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.
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del IR, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.
- TUO de la Ley del IGV 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, TUO de la Ley del IGV).
- 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).
- Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N.º 300-2014/SUNAT, la calidad de emisor electrónico del

SEE⁽¹⁾: (i) se asigna a los sujetos que determine la SUNAT, desde la fecha en que esta señale en la resolución respectiva, (ii) se obtiene por elección del contribuyente, en cualquiera de los momentos detallados en dicho artículo, o (iii) se asigna al sujeto que realice la conducta establecida por la SUNAT para adquirir esa calidad y desde el momento en que se efectúe esa conducta o al sujeto que se encuentre en el supuesto establecido por la SUNAT para adquirir esa calidad y desde el momento en que se de ese supuesto.

Asimismo, el artículo 3° de la mencionada Resolución de Superintendencia señala que la obtención o la asignación de la calidad de emisor electrónico genera, entre otros, los siguientes efectos:

- La adquisición de la calidad de emisor electrónico del (de los) comprobante(s) de pago electrónico, la(s) nota(s) de crédito electrónica(s) y/o la(s) nota(s) de débito electrónica(s); en los términos indicados en la resolución de superintendencia que efectúe la designación, la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT y/o aquella que regule el sistema que se use para la emisión, según sea el caso (primer párrafo del numeral 3.1).

Al respecto, es pertinente indicar que 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 (segundo párrafo del numeral 3.1).

- La posibilidad excepcional del emisor electrónico, que adquirió esa calidad por determinación de la SUNAT, de emitir, respecto de las operaciones por las que corresponde emitir un comprobante de pago electrónico: comprobantes de pago emitidos en formato impreso o importado por imprenta autorizada, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, o documentos autorizados, según corresponda, en el supuesto señalado en el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT (numeral 3.2).

¹ Según lo indicado en el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT, el SEE está conformado por:

- a) El SEE desarrollado desde los sistemas del contribuyente, a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.° 097-2012/SUNAT y normas modificatorias.
- b) El Sistema a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.° 188-2010/SUNAT y normas modificatorias.
- c) El SEE Facturador SUNAT.
- d) El SEE Operador de Servicios Electrónicos.
- e) El SEE Consumidor Final.
- f) El Sistema de Emisión Electrónica Monedero Electrónico. En adelante, el SEE – ME.

Cabe indicar que el artículo 4° de la referida resolución de superintendencia regula los supuestos en los que se permite la concurrencia de la emisión electrónica y de la emisión en formatos impresos o importados o de tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, estableciendo en el inciso a) de su numeral 4.1 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 puede emitir los comprobantes de pago, notas de débito y notas de crédito en los formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas o los tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, cuando corresponda⁽²⁾.

Añade la norma que si en virtud al párrafo anterior, el emisor electrónico por determinación de la SUNAT emite, cuando corresponda, los comprobantes de pago, notas de débito y notas de crédito en los formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas o los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, debe proporcionar a la SUNAT el resumen de comprobantes impresos, el cual según lo dispuesto en el numeral 4.2 del mismo artículo es una declaración jurada informativa que debe ser enviada el día en que se emitieron dichos documentos o, a más tardar hasta el séptimo día calendario contado desde el día calendario siguiente a su emisión, cumpliendo con las condiciones indicadas en el inciso c) del aludido numeral 4.2.⁽³⁾

Como se puede apreciar de la normativa antes citada, los sujetos a los que la SUNAT asigne la calidad de emisores electrónicos del SEE están obligados a emitir comprobantes de pago electrónicos conforme a lo señalado en la resolución de superintendencia respectiva⁽⁴⁾, estando facultados a emitir,

² Sin perjuicio de ello, es del caso señalar que según lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria Transitoria de la citada Resolución de Superintendencia, excepcionalmente, desde el 1.10.2014 hasta el 31.12.2018 los emisores electrónicos del SEE, creado por el artículo 1° de dicha resolución, designados como tales por la SUNAT que, según la normatividad respectiva, actúen como emisores electrónicos itinerantes podrán emitir y otorgar las facturas y boletas de venta en formatos impresos o importados por imprenta autorizada, al amparo del RCP, respecto de las ventas que efectúen como emisores electrónicos itinerantes.

³ Sobre el particular, es del caso indicar que de conformidad con el artículo 4°-B de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT, también es de aplicación al emisor electrónico de documentos autorizados, lo señalado en los numerales 4.1 y 4.2 de esta resolución.

⁴ La que, conforme se puede apreciar de las disposiciones citadas en la nota a pie de página 2 del presente, puede establecer la posibilidad excepcional de que los emisores electrónicos emitan y otorguen comprobantes de pago en formatos impresos o importados por imprenta autorizada o tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, por determinado plazo, vencido el cual los emisores electrónicos estén obligados a emitir el comprobante de pago electrónico correspondiente.

Adicionalmente, cabe mencionar que de conformidad con lo señalado en el artículo 4°-A de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT, los sujetos a los que se les asigna la calidad de emisor electrónico y se indique, en la resolución de superintendencia correspondiente, que deben utilizar el SEE - del contribuyente o el SEE - OSE, o en caso que no exista tal indicación pero por su operatividad requieran usar alguno de esos sistemas, pueden continuar emitiendo y otorgando factura, boleta de venta, nota de crédito y nota de débito en formatos impresos o importados por imprenta autorizada y tickets o cintas de máquinas registradoras, al amparo del RCP, cuando se encuentren en alguno de los supuestos que dicho artículo prevé; debiéndose tener en cuenta que la aplicación de tal artículo ha sido regulada en la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Resolución de Superintendencia N.° 198-2015/SUNAT (publicada el 24.6.2015).

respecto de las operaciones por las que corresponda emitir dichos comprobantes de pago electrónicos, comprobantes de pago en formatos impresos o importados o tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, únicamente en caso que por causas no imputables a ellos estén imposibilitados de emitir el comprobante de pago electrónico correspondiente, en cuyo caso deberán enviar a la SUNAT un resumen de los comprobantes de pago impresos emitidos, el cual constituye una declaración jurada informativa.

2. Ahora bien, en relación con la deducción del costo o gasto para efectos tributarios a que hace alusión la primera consulta, debe tenerse en consideración que de acuerdo con lo previsto en el artículo 20° del TUO de la Ley del IR, el costo computable se sustenta con el comprobante de pago correspondiente⁽⁵⁾, siendo que el inciso j) del artículo 44° del mismo TUO dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el RCP.

Al respecto, cabe indicar que las características que deben tener los comprobantes de pago regulados por el RCP se encuentran señalados en el artículo 9° de este dispositivo legal⁽⁶⁾, habiéndose establecido en el numeral 5 de dicho artículo que cuando la SUNAT determine los sujetos que deberán utilizar un sistema de emisión electrónica, los comprobantes de pago deberán emitirse mediante el sistema de emisión electrónica determinado por aquella.

Así pues, si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato pre impreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago electrónico, aquel documento no reunirá las características para ser considerado comprobante de pago y, por ende, no permitirá al adquirente o usuario sustentar la deducción del costo o gasto para efectos del IR.

3. De otro lado, en cuanto al crédito fiscal del IGV a que se refiere la primera consulta, debe tenerse en cuenta que conforme a lo previsto en el artículo 18° del TUO de la Ley del IGV, el crédito fiscal 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, que cumplan con los requisitos sustanciales detallados en dicho artículo.

Sobre el particular, se debe mencionar que en virtud de lo dispuesto por el artículo 4°-B de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT, lo señalado en el párrafo anterior también es de aplicación al emisor electrónico de documentos autorizados.

⁵ Salvo en los casos detallados en el mismo artículo.

⁶ Tratándose de los aludidos comprobantes de pago, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 2° del mencionado Reglamento, solo se consideran como tales, aquellos que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el referido cuerpo normativo.

Por su parte, el artículo 19° del mismo TUO regula los requisitos formales que deben cumplirse para ejercer el derecho al crédito fiscal, indicándose en el cuarto párrafo de dicho artículo que tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado:

- i. Con los medios de pago que señale el Reglamento⁽⁷⁾.
- ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento⁽⁷⁾.

En relación con dichas disposiciones, el literal a) del numeral 2.1 del artículo 6° del Reglamento dispone 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⁽⁸⁾, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N.° 29215⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾ y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

Agrega la norma que tratándose de comprobantes de pago electrónicos el derecho al crédito fiscal se ejercerá con un ejemplar del mismo, salvo en aquellos casos en que las normas sobre la materia dispongan que lo que se

⁷ En alusión al Reglamento de la Ley del IGV (en adelante, "Reglamento").

⁸ El cual dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago o documentos consignarán el nombre y número de 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.

A tal efecto, el literal c) del numeral 2.5 del apartado 2 del artículo 6° del Reglamento señala que se entiende por "emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos" a aquel contribuyente que, entre otros, a la fecha de su emisión cuenta con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago que emite, según corresponda.

⁹ Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la administración tributaria respecto de la aplicación del crédito fiscal precisando y complementando la modificación del TUO de la Ley del IGV (publicada el 23.4.2008 y norma modificatoria).

¹⁰ 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).

otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, en cuyo caso el crédito fiscal se ejercerá con esta última, debiendo tanto el ejemplar como su representación impresa contener la información y cumplir los requisitos y características antes mencionados.

Adicionalmente, el acápite 2 del numeral 2.2 del artículo 6° del Reglamento señala que para efecto de la aplicación del cuarto párrafo del artículo 19° del TULO de la Ley del IGV considerando lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley N.° 29215, se tendrá en cuenta que el comprobante de pago o nota de débito que incumpla los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia, pero que consigna los requisitos de información señalados en el artículo 1° de la Ley N.° 29215.

Fluye de lo expuesto que si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato pre impreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago electrónico, aquel documento al no reunir las características y requisitos mínimos establecidos en el RCP no permitirá al adquirente o usuario sustentar el crédito fiscal, salvo que contenga la información señalada en el artículo 1° de la Ley N.° 29215 y se hubiera efectuado el pago del total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción, de ser el caso, con los medios de pago y cumpliendo los requisitos señalados para tal efecto por el Reglamento de la Ley del IGV.

4. Finalmente, en relación con la segunda consulta referida a un supuesto en el que el emisor electrónico del SEE emite un comprobante de pago en formato pre impreso, por estar imposibilitado de emitir el comprobante de pago electrónico por causa no imputable a aquel, cabe indicar que siendo que en tal circunstancia, conforme a lo señalado en el numeral 1 del presente Análisis, el emisor electrónico está facultado a emitir el referido documento, no cabe cuestionar la calidad de este como comprobante de pago.

Al respecto, nótese que si bien el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT establece la obligación de que el emisor electrónico del SEE, designado por la SUNAT, informe a esta los comprobantes de pago, las notas de crédito y/o las notas de débito no emitidos en el SEE⁽¹¹⁾, debido a que, por causas no imputables a él, ha estado imposibilitado de emitir los comprobantes de pago electrónicos y/o las notas electrónicas en una fecha determinada, no se ha previsto que el incumplimiento de dicha obligación acarree la pérdida de la condición de comprobante de pago del referido documento ni tampoco limitación alguna para efectos de que este permita sustentar el costo o gasto para efectos del IR o el crédito fiscal.

¹¹ Con el correspondiente envío del “resumen de comprobantes impresos”, el cual constituye una declaración jurada informativa.

En tal sentido, en caso que un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emita, por encontrarse imposibilitado de emitir el comprobante de pago electrónico por causa no imputable a él, un comprobante de pago en formato pre impreso, este permitirá al adquirente o usuario sustentar gasto o costo para efecto del IR y crédito fiscal, aun cuando dicho sujeto no hubiera cumplido con la obligación de enviar a la SUNAT el “resumen de comprobantes impresos” informando sobre los comprobantes de pago no emitidos en el SEE.

CONCLUSIONES:

1. Si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato pre impreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago electrónico, aquel documento no reunirá las características para ser considerado comprobante de pago y, por ende, no permitirá al adquirente o usuario sustentar la deducción del costo o gasto para efectos del IR.
2. Si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato pre impreso por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago electrónico, aquel documento al no reunir las características y requisitos mínimos establecidos en el RCP no permitirá al adquirente o usuario sustentar el crédito fiscal, salvo que contenga la información señalada en el artículo 1° de la Ley N.° 29215 y se hubiera efectuado el pago del total de la operación, incluyendo el pago del IGV y de la percepción, de ser el caso, con los medios de pago y cumpliendo los requisitos señalados para tal efecto por el Reglamento.
3. En caso que un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emita, por encontrarse imposibilitado de emitir el comprobante de pago electrónico por causa no imputable a él, un comprobante de pago en formato pre impreso, este permitirá al adquirente o usuario sustentar gasto o costo para efecto del IR y crédito fiscal, aun cuando dicho sujeto no hubiera cumplido con la obligación de enviar a la SUNAT el “resumen de comprobantes impresos” informando sobre los comprobantes de pago no emitidos en el SEE.

Lima, 20 DIC.2017

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNAZONE SILVA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS