

INFORME N.º 003-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Se traslada la condición de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago a través de una cesión de derechos o una cesión de posición contractual? De ser así, ¿existe alguna excepción a dicha regla?
2. ¿Se traslada la condición de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago, en caso de presentarse una figura de reorganización societaria (transformación, fusión, escisión) De ser así, ¿existe alguna excepción a dicha regla?

BASE LEGAL:

- Ley Marco de Comprobantes de Pago, aprobada por Decreto Ley N.º 25632, publicado el 4.7.1992 y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, el RCP).
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.
- 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 (en adelante, la LIR).
- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, LGS).

ANÁLISIS:

1. El artículo 1 de la Ley Marco de Comprobantes de Pago establece que están obligados a emitir tales documentos todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Está obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

Asimismo, el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes del Pago dispone que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Al respecto, el numeral 1.1. del artículo 6 del referido Reglamento señala que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso:

- a) Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.
- b) Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.

A su vez, el numeral 1.2 del citado artículo 6 señala que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Como se puede apreciar de las normas glosadas, están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, a título gratuito u oneroso.

2. Ahora bien, en cuanto a las consultas formuladas, se puede apreciar que están orientadas a determinar si un sujeto que se encuentra obligado a emitir comprobantes de pago puede trasladar dicha obligación tributaria formal a un tercero a través de las figuras de Cesión de Derechos o Cesión de Posición Contractual en el ámbito civil o de reorganización societaria en el ámbito de la LGS.

En lo que respecta a la primera consulta, cabe indicar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 1206 del Código Civil, la cesión de derechos es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto; siendo que la cesión puede hacerse aun sin el asentimiento del deudor.

Sobre el particular, CASTILLO FREYRE señala que de lo dispuesto por el referido artículo se puede deducir que “está regulando solamente la cesión del derecho a exigir el cumplimiento de créditos (...)”; indica además que *“la cesión de derechos tiene como característica fundamental ser un acto de disposición, pues importa variar la conformación del patrimonio del acreedor de la obligación cuya exigibilidad se cede”*⁽¹⁾.

Así pues, siendo que la emisión de comprobantes de pago por parte de las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, es una obligación dispuesta por ley para quienes realicen este tipo de operaciones, no constituyendo por tanto un derecho del que puedan disponer, se puede afirmar que a través de una cesión de derechos no resulta posible que puedan transferir tal obligación a terceros.

De otro lado, con relación a si la cesión de posición contractual acarrea el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago, cabe indicar que el

¹ CASTILLO FREYRE, MARIO; “La cesión de derecho”; Pags. 1 y 2; en: https://www.castillofreyre.com/archivos/pdfs/articulos/110_La_cesion_de_derecho.pdf.

artículo 1435 del Código Civil establece que, en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual, siendo necesario que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión.

Asimismo, el artículo 1437 del referido Código dispone que el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión.

Como se puede apreciar, en el caso de la cesión de posición contractual, la relación jurídica originada por la celebración del contrato respectivo no se extingue sino que se mantiene vigente, siendo que por efecto de dicha cesión un tercero (cesionario) pasa a ocupar el lugar del cedente en la referida relación, razón por la cual, a partir de su celebración, en la medida que el cesionario sea quien transfiera los bienes, en propiedad o en uso, o preste los servicios objeto del mencionado contrato, será este el obligado a emitir los comprobantes de pago por tales operaciones.

En consecuencia, se puede afirmar que no se traslada la condición de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago a través de una cesión de derechos o una cesión de posición contractual⁽²⁾, no existiendo ninguna excepción a dicha regla.

3. Por otro lado, con respecto a la segunda consulta, debemos indicar que el artículo 333 de la LGS establece que las sociedades reguladas por dicha ley pueden transformarse en cualquier otra clase de sociedad o persona jurídica contemplada en las leyes del Perú, siendo que esta no entraña cambio de personalidad jurídica.

Por su parte, el artículo 344 de la referida ley dispone que por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por dicha ley, pudiendo conllevar ello la constitución de una nueva sociedad o la absorción de una o más sociedades por otra ya existente, con la consiguiente extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas o absorbidas, siendo la sociedad absorbente quien asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Sobre el particular, César Talledo Mazú, al comentar el artículo 344 de la LGS, afirma que *“en la fusión por absorción al pasar el patrimonio de la fusionada a la fusionante, quedará integrado al de ésta. En adelante, la fusionante responderá con ese patrimonio así unificado y con lo que acrezca, por las obligaciones que surgieron antes de la fusión a cargo de la fusionada y de la fusionante, así como por las obligaciones que surjan a cargo de ésta después de la fusión”*⁽³⁾.

² Es del caso indicar que respecto de un contrato pueden surgir varias obligaciones de emisión de comprobantes de pago dependiendo de que acontezcan los supuestos que generan la obligación de su emisión, los cuales se encuentran regulados en el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

³ TALLEDO MAZÚ, César. Manual Societario. Editorial Economía y Finanzas S.C.R.L., Lima, 1999, pág.504.

En relación con ello, el artículo 353 de la LGS señala que la fusión entra en vigencia en la fecha fijada en los acuerdos de fusión, siendo que a partir de ese momento cesan las operaciones y los derechos y obligaciones de las sociedades que se extinguen, los que son asumidos por la sociedad absorbente o incorporante; sin embargo, está supeditada a su inscripción en el Registro respectivo, la cual produce la extinción de las sociedades absorbidas o incorporadas, según sea el caso.

De otro lado, en cuanto a la escisión de sociedades, el artículo 367 de la citada ley establece que por esta una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y formalidades prescritas por dicha ley, pudiendo adoptar la forma de: a) división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales⁽⁴⁾, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez, produciéndose la extinción de la sociedad escindida; o b) la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez.

Al respecto, el artículo 378 de la LGS dispone que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión, siendo que a partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.

Asimismo, es del caso indicar que, en el caso de la escisión, según la doctrina⁽⁵⁾, uno de sus caracteres esenciales es la transmisión de patrimonios en bloque de las sociedades escidentes a las beneficiarias, bajo la forma de "bloques patrimoniales", lo que no significa sucesión a título universal con respecto a estos últimos.

Ahora bien, tomando en cuenta las características de cada uno de los tipos de reorganización de sociedades antes mencionados, se puede afirmar, de manera general que, en el caso de la transformación de sociedades, dado que esta no implica para la sociedad que se transforma el cambio de su personalidad jurídica, mantiene su calidad de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago por las operaciones que realiza, no presentándose, por tanto, ningún traslado de dicha obligación, ello sin perjuicio de tener que reflejar en los comprobantes de pago el cambio que en su denominación social implique la transformación.

⁴ El artículo 369 del Título III - Escisión de la Sección Segunda – Reorganización de Sociedades de la LGS señala que, para efectos de dicho Título, se entiende por bloque patrimonial:

- a) Un activo o conjunto de activos de la sociedad escindida;
- b) El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y,
- c) Un fondo empresarial.

⁵ ELÍAS LAROZA, Enrique. En: "Ley General de Sociedades comentada". Editora Normas Legales, fascículo octavo, año 1998, pág. 753.

Por otro lado, en cuanto a la fusión de dos o más sociedades, dado que su realización conlleva la extinción de aquellas que se fusionan sea para constituir una nueva sociedad o ser absorbidas por otra ya existente, y que su patrimonio se transmite a título universal y en bloque a estas últimas, implicando ello que en lo sucesivo existirá una sola persona jurídica (la nueva o la ya existente según corresponda) que será la que asumirá los derechos y obligaciones de las sociedades que se extinguen, corresponderá a esta la obligación de emitir los comprobantes de pago respectivos a partir de la fecha de entrada en vigencia de la fusión respecto de aquellas operaciones que realice desde ese momento, así como por las realizadas con anterioridad al mismo por tales sociedades y cuya obligación de emitir el comprobante de pago hubiere surgido después de la referida fecha, como en el caso de los servicios de ejecución continua que hubiesen venido siendo prestados por la sociedad absorbida y que fuesen continuados luego por la sociedad absorbente.

En ese sentido, en el caso de la fusión de sociedades, se puede afirmar que su ejecución no implica el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago, sino que dado que se extinguen las sociedades que se fusionan, y que su patrimonio se transmite a título universal y en bloque a la persona jurídica que las absorbe, corresponderá a la nueva sociedad o a la ya existente, emitir el comprobante de pago respectivo por la transferencia de bienes, en propiedad o en uso, o prestación de servicios que efectúe a partir de la entrada en vigencia de la fusión, así como por las operaciones realizadas con anterioridad a esta por las sociedades que se extinguen y cuya obligación de emitir el comprobante de pago hubiere surgido después del referido momento.

De otra parte, en lo que concierne a la escisión de sociedades en la que los bloques patrimoniales a ser transferidos estén compuestos únicamente por activos, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Si implica la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, pero esta no se extingue; dado que mantiene su personalidad jurídica, mantendrá también su calidad de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago tanto por las operaciones que hubiere realizado antes de la entrada en vigencia de la escisión como después de esta.
- b) Si una sociedad divide la totalidad de su patrimonio en dos o más bloques patrimoniales, y estos son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez, produciéndose la extinción de la sociedad escindida; siendo que si bien se ha dispuesto que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la escisión las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la sociedad escindida; al no haberse producido una sucesión universal con respecto a los derechos y obligaciones de esta última a las primeras, no se puede sostener que les haya sido trasladada su obligación de emitir comprobantes de pago por las operaciones que hubiere efectuado antes de la escisión.

En ese sentido, se puede afirmar que, en el caso de una escisión de sociedades en la que los bloques patrimoniales a ser transferidos estén compuestos únicamente por activos, sea que la sociedad que se escinde se extinga o no, su ejecución no conlleva el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago por parte de esta en favor de la(s) empresas(s) a quien(es) transfiera sus bloques patrimoniales.

CONCLUSIONES:

1. No se traslada la condición de sujeto obligado a emitir comprobantes de pago a través de una cesión de derechos o una cesión de posición contractual, no existiendo ninguna excepción a dicha regla.
2. En el caso de una transformación de sociedades, dado que la empresa que se transforma mantiene su personalidad jurídica, no se produce ningún traslado a terceros de su obligación de emitir comprobantes de pago.

Tratándose de una fusión de sociedades, su ejecución no implica el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago, sino que dado que se extinguen las sociedades que se fusionan, corresponderá a la nueva sociedad o a la ya existente, emitir el comprobante de pago respectivo por la transferencia de bienes, en propiedad o en uso, o prestación de servicios que efectúe a partir de la entrada en vigencia de la fusión, así como por las operaciones realizadas con anterioridad a esta por las sociedades que se extinguen y cuya obligación de emitir el comprobante de pago hubiere surgido después del referido momento.

En cuanto a una escisión de sociedades, en la que los bloques patrimoniales a ser transferidos estén compuestos únicamente por activos, sea que la sociedad que se escinde se extinga o no, su ejecución no conlleva el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago por parte de esta en favor de la(s) empresas(s) a quien(es) transfiera sus bloques patrimoniales.

No existe ninguna excepción respecto de lo antes mencionado.

Lima, 10 ENE. 2020

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS