

A black and white photograph of two men in business suits sitting at a table, looking at documents. The image is overlaid with a green halftone pattern.

ELIZABETH
NIMA NIMA

PABLO ARIAS
COPITAN

CRÉDITO FISCAL

APLICACIÓN
PRÁCTICA
CONTABLE Y
TRIBUTARIA

ELIZABETH
NIMA NIMA

PABLO ARIAS
COPITAN

CRÉDITO FISCAL

APLICACIÓN PRÁCTICA
CONTABLE Y TRIBUTARIA

 **GACETA**
JURIDICA

Av. Angamos Oeste N° 526 Urb. Miraflores
Miraflores, Lima-Perú / ☎ (01) 710-8900
www.gacetajuridica.com.pe

CRÉDITO FISCAL
Aplicación práctica contable y tributaria

© Elizabeth Nima Nima
© Pablo Arias Copitan
© Gaceta Jurídica S.A.

Primera edición: agosto 2019
5690 ejemplares
Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú
2019-11856
ISBN: 978-612-311-655-2
Registro de proyecto editorial
31501221900875

Prohibida su reproducción total o parcial
D. Leg. N° 822

Diagramación de carátula: Martha Hidalgo Rivero
Diagramación de interiores: Wilfredo Gallardo Calle

GACETA JURÍDICA S.A.

AV. ANGAMOS OESTE N° 526, URB. MIRAFLORES
MIRAFLORES, LIMA - PERÚ
CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900
E-mail: ventas@gacetajuridica.com.pe / www.contadoresyempresas.com.pe

Impreso en: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto N° 201, Surquillo
Lima - Perú
Agosto 2019
Publicado: Setiembre 2019

PRESENTACIÓN

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es el impuesto que genera mayor recaudación para el fisco. Por esa razón la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) viene realizando acciones de verificación masivas mediante cruces de información, así como acciones de fiscalización, que pueden ser parciales o definitivas.

En ese sentido, no resulta extraño ver que en los últimos años los contribuyentes, grandes o pequeños, atienden constantemente cartas inductivas o requerimientos notificados por la SUNAT, cuyo objetivo es la validación del crédito fiscal declarado.

Y es, justamente, con ocasión de la realización de tales acciones de verificación y/o de fiscalización, que la SUNAT suele detectar inconsistencias respecto del crédito fiscal declarado y que originan su desconocimiento, las cuales se originan, principalmente, en su aplicación indebida por no haberse cumplido los requisitos sustanciales que otorgan el derecho a este crédito o los requisitos formales que permiten su ejercicio, establecidos, respectivamente, en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV y su reglamento, o en la deficiencia o insuficiencia de la documentación y/o información con la que se cuenta para acreditar la efectiva realización de las adquisiciones de bienes y/o servicios gravados con el IGV, lo que origina que sean calificadas como “operaciones no reales”.

Dada la coyuntura, y considerando el impacto no solo tributario sino económico que genera en la determinación del IGV por pagar de cargo de las empresas, el hecho de que la SUNAT desconozca la aplicación como crédito fiscal del IGV que les es trasladado en la adquisición de bienes y/o servicios, hemos considerado conveniente la publicación del presente manual denominado *Crédito fiscal. Aplicación práctica contable y tributaria*, en el que se analizan, desde un punto de vista tributario y contable, los principales aspectos que se deben tener en cuenta para la determinación y la aplicación del crédito fiscal, incluyéndose el desarrollo de casos prácticos en los que se absuelven de manera didáctica las varias interrogantes que se generan, así como los diversos pronunciamientos

que han emitido sobre dichos aspectos la SUNAT, a través de sus informes, y el Tribunal Fiscal, mediante su jurisprudencia.

Esperamos que la presente obra sea una herramienta de consulta valiosa para ustedes.

LOS AUTORES

CAPÍTULO I

EL CRÉDITO FISCAL. REQUISITOS PARA SU UTILIZACIÓN

CAPÍTULO I

EL CRÉDITO FISCAL. REQUISITOS PARA SU UTILIZACIÓN

Antes de entrar a analizar lo relacionado al crédito fiscal, conviene estudiar algunos aspectos técnicos acerca de la estructura y mecánica del IGV que permitirán comprender la importancia del referido crédito.

1. DE LA ESTRUCTURA DEL IGV Y LA IMPORTANCIA DEL CRÉDITO FISCAL

En nuestro país el valor agregado que se grava con el IGV se establece siguiendo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, lo que se conoce como crédito fiscal aplicado contra el débito fiscal o impuesto bruto del periodo. Así, el crédito fiscal vendría a ser el impuesto asumido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones gravadas con el IGV.

En efecto, cuando tomamos en consideración la estructura y la mecánica por las cuales se maneja el IGV y que han sido adoptadas en nuestro país, notamos que dicho impuesto ha sido concebido con la finalidad de afectar patrimonialmente al contribuyente de hecho, esto es, al consumidor final de la cadena de producción y/o comercialización de bienes y servicios.

Partiendo de ello, es válido sostener que es de esencia al IGV no incidir en los intermediarios del proceso que son, en estricto, meros recaudadores de una fracción del tributo.

Dicha finalidad, por cierto, ha de lograrse a partir de la traslación y reembolso del impuesto, todo lo cual se explica mediante la adopción del concepto del crédito fiscal.

En efecto, Rodolfo Alberto Balbi⁽¹⁾ sostiene que: “(...) el tributo referido, técnicamente considerado es un impuesto al consumo, plurifásico, de etapas múltiples no acumulativo,

(1) ALBERTO BALBI, Rodolfo. “Aspectos técnicos de la generalización del IVA”. En: *El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina*. Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1993, p. 74.

que asigna la carga a través de un mecanismo de traslación directa a los precios para captar la capacidad contributiva de los consumidores finales. Asimismo, de tal descripción se desprende que su recaudación se efectúa en forma fraccionada a lo largo de los ciclos de producción y distribución, en función de la diferencia existente entre la carga aplicada a las transacciones que efectúa cada sujeto del impuesto y la que afectó el costo de las adquisiciones e importaciones que aquel aplicó al desarrollo de las actividades que originan las primeras”.

Asimismo, Alex Córdova manifiesta que “en el Perú el IGV como impuesto al valor agregado ha sido diseñado técnicamente bajo el método de deducción sobre base financiera, razón por la cual los operadores económicos se encuentran facultados a deducir el impuesto trasladado por sus proveedores como crédito fiscal contra el IGV que grava sus ventas, en el mismo mes en que unas y otras cosas ocurren, sin necesidad de acreditar ante el fisco que en idéntico período se produce el uso o consumo efectivo, de las adquisiciones efectuadas en las operaciones sujetas al pago del impuesto. Incluso, si los bienes o servicios adquiridos no llegaran en definitiva a utilizarse en la realización de operaciones gravadas, el fisco no podría exigir la restitución del crédito fiscal deducido en su oportunidad, ya que no existe ninguna disposición que obligue a ello, claro está, en la medida que pudiera acreditarse que en el momento en que se realizaron las adquisiciones, razonablemente, era previsible que las mismas se emplearían en transacciones por las cuales se pagaría el impuesto”⁽²⁾.

Así, la adopción de un mecanismo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica de un impuesto al valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, que admite deducciones amplias de los bienes que los sujetos adquieren para el desarrollo de sus actividades, no puede pretender desnaturalizar el hecho imponible que se pretende gravar ni exigir una carga impositiva mayor de la que en esencia se desea imponer al consumidor final de los bienes y servicios.

Consecuentemente, la adopción de un mecanismo de imposición sobre el valor agregado debe llevarnos al mismo resultado que la aplicación de un impuesto monofásico a nivel del consumidor final, tal y como se indicó anteriormente. En otras palabras, el tributo ha de ser equivalente a aplicar la tasa que corresponda sobre el valor de los bienes y servicios gravados.

Dicho propósito y su consiguiente resultado solo pueden conseguirse mediante una correcta aplicación del mecanismo de neutralización del impuesto pagado en cada etapa del ciclo de producción y comercialización de los bienes y servicios, de tal manera que el tributo incida únicamente sobre el valor agregado en cada una de ellas.

(2) CÓRDOVA ARCE, Alex. “Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas: Necesidad de preservarlos”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Editorial Palestra. Lima, 2006, p. 1049.

Como se podrá apreciar, el tema del crédito fiscal resulta de vital importancia para la determinación del impuesto, dado que depende de él que el importe a pagar al fisco se reduzca al reconocérsele íntegramente.

Posición de la SUNAT

- **INFORME N° 17-2014-SUNAT/5D0000 del 24/06/2014**

“(...) la normativa del IGV permite la deducción como crédito fiscal del IGV consignado en el comprobante de pago que sustenta una operación gravada con dicho Impuesto, siempre que se cumplan con los requisitos señalados para tal efecto.

Dicha deducción guarda correspondencia con el sistema del valor agregado adoptado por nuestra legislación, el cual recoge el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual, sistema conforme al cual el IGV 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).

El sistema previsto 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 que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del Impuesto que grava las transferencias de bienes, prestaciones de servicios o contratos de construcción, ello en la medida que se cumpla todos los requisitos que prevé la legislación para tales efectos.

Cabe indicar que mediante la deducción del crédito fiscal se alcanza la neutralidad del IGV, pues se logra que cada contribuyente otorgue al fisco la parte del tributo que le corresponde, luego de haber deducido del Impuesto Bruto el IGV correspondiente a las adquisiciones efectuadas, evitándose de esa forma que el precio de los bienes y servicios se incremente más de lo que el fisco recauda por dicho Impuesto”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 4488-3-2015 del 07/05/2015**

“El Impuesto General a las Ventas constituye un tipo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica del impuesto al valor agregado, con el método de

sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, siendo de liquidación mensual, y que la estructura de nuestra liquidación admite, como consecuencia, deducciones amplias de los bienes del circuito de consumo que los sujetos adquieran para el desarrollo de las actividades, sean estos insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso, gastos de la actividad, o activos fijos, y que asimismo, es un sistema de deducciones inmediatas que permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en el periodo en que se efectúa la adquisición sin necesidad que sean estas en tal efectivamente incorporables en el proceso de venta, comercialización o servicio.

Que debido a esta estructura, el impuesto al consumo es asumido íntegramente por el consumidor final, y por ello, la carga del impuesto en los precios no origina un efecto de acumulación, es decir una reiterada imposición en cada etapa del círculo de consumo ni un efecto de piramidación, que consiste en una distorsión del precio por efecto del impuesto, por lo que en tal sentido constituye una ventaja y característica de esta técnica impositiva su neutralidad, pues los agentes económicos no toman decisiones sobre los precios en función a la existencia del impuesto”.

- **Resolución N° 196-4-2010 del 07/01/2010**

“A través del crédito fiscal el sujeto que realiza operaciones gravadas con el IGV recupera el tributo que le fue trasladado en la etapa anterior y solo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (trasladado a su adquirente), pues quien asumirá el total del impuesto será el consumidor final”.

- **Resolución N° 8659-3-2007 del 14/09/2007**

“El IGV es un impuesto que grava las distintas etapas o fases del proceso productivo, la comercialización y venta del bien o servicio, y que utiliza el método de sustracción sobre base financiera para la determinación del valor agregado. Su radio de incidencia es el valor agregado que varía entre una fase u otra, el que es el resultado de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, que pertenecen al mismo periodo”.

- **Resolución N° 7015-2-2007 del 20/07/2007**

“En nuestra legislación el Impuesto General a las Ventas ha sido estructurado bajo la técnica del valor agregado, por lo que su objeto no es gravar el valor total del consumo, sino el menor valor o el valor agregado que el bien

o servicio adquiere en cada etapa del círculo de producción, distribución y/o comercialización.

Que el método para determinar el valor agregado recogido en nuestro ordenamiento es uno de sustracción o deducción sobre base financiera de tipo 'impuesto contra impuesto', en la medida que para determinar el impuesto a pagar en un mes determinado se permite deducir, en dicho mes, el impuesto abonado en la compra de bienes y/o servicios, realizada en el mismo período, destinadas a operaciones gravadas, destino que debe ser determinado al momento en que se realiza la adquisición de dichos bienes y/o servicios”.

2. DEL CRÉDITO FISCAL

El primer párrafo del artículo 18 de la Ley del IGV⁽³⁾ establece que “el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas 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”.

De la lectura de este primer párrafo parecería que todo el IGV asumido de la adquisición de bienes y servicios se convierte en crédito fiscal; sin embargo, el mismo artículo 18, en su segundo párrafo, establece dos condiciones conocidas como los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal.

De la misma forma, el artículo 19 de la LIGV contiene requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, que si bien no son los más importantes desde el punto de vista técnico y doctrinario, su incumplimiento es la mayor razón de reparos al crédito fiscal en las fiscalizaciones efectuadas por la SUNAT, situación que los convierte en un punto crítico dentro del esquema del IGV y su finalidad esencial de gravar únicamente el valor agregado.

Es decir, el impuesto asumido en la adquisición de bienes y servicios podrá ser utilizado como crédito fiscal y así determinar el IGV a pagar mensualmente, siempre que se cumpla con ciertos requisitos sustanciales y formales; de otra manera, este crédito se perdería resultando un impuesto mensual a pagar mayor, es por eso que su correcta aplicación evita romper la estructura y lógica del impuesto que grava el valor agregado, así como un posible efecto confiscatorio.

(3) Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15/04/1999.

REQUISITOS PARA EL USO DEL CRÉDITO FISCAL	
Requisitos sustanciales	Requisitos formales
<ol style="list-style-type: none"> 1. Que las adquisiciones de bienes y/o servicios sean permitidas 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. 2. Que las adquisiciones de bienes y/o servicios se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IGV. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Que el IGV esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la adquisición del bien y/o servicio, o de ser el caso, en la nota de débito o en el documento de Aduana que acredite el pago del impuesto en la importación de bienes. 2. Que los comprobantes de pago o documentos que acrediten la adquisición del bien y/o servicio consignen el nombre y número del RUC del emisor y que el emisor haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión 3. Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su registro de compras. 4. Que se haya realizado el depósito de la detracción.

2.1. Requisitos sustanciales

El artículo 18 de la Ley del IGV establece los requisitos sustanciales que deberá cumplir el IGV pagado para poder ser aplicado como crédito fiscal para la determinación del impuesto.

Cabe precisar que el cumplimiento de ambos requisitos resulta fundamental para poder utilizar el crédito fiscal, con prescindencia de si el vendedor del bien o el prestador del servicio haya o no procedido al pago del impuesto que le corresponde por dicha operación.

En efecto, una vez adquirido un bien o servicio, y aun cuando no se hubiera cancelado el mismo pero sí emitido el comprobante de pago correspondiente, cumpliendo con los requisitos sustanciales que a continuación analizaremos, así como con los requisitos formales que luego desarrollaremos, se puede utilizar el crédito fiscal incluso si el sujeto obligado al pago del IGV, es decir, el vendedor del bien o el prestador del servicio a quien el adquirente le abonó el impuesto no lo haya pagado al fisco.

En ese sentido, los requisitos sustanciales que se deberán cumplir para tener derecho al crédito fiscal son los siguientes:

- 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**

Sobre este primer requisito consideramos oportuno preguntarnos si se refiere al cumplimiento del “principio de causalidad” del gasto regulado en el artículo 37 de

la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que el gasto sea necesario para la generación de la renta y/o el mantenimiento de la fuente productora de la renta.

Sobre el particular, a diferencia del criterio seguido por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, Bravo Cucci opina que “ello no es así”. A decir de Bravo Cucci, “lo que busca la norma es que el Impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados recaiga sobre elementos (bienes o servicios) que son empleados en las actividades económicas propias del sujeto (...)”⁽⁴⁾.

Coincidiendo con la opinión de Bravo Cucci, consideramos que el sustento económico reflejado en el primer requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la Ley del IGV es el asegurar que las compras o adquisiciones de bienes y/o servicios gravadas con el IGV sean empleadas para la realización de las actividades económicas de la empresa, como parte de su ciclo de producción o distribución, y no sean utilizadas por el adquirente en calidad de consumidor final.

Esto resulta coherente con la estructura técnica del impuesto que, como anteriormente hemos explicado, traslada la carga económica al consumidor final, puesto que los adquirentes dentro de la cadena productiva no se ven afectados económicamente gracias a la utilización del crédito fiscal.

En esa misma línea, entendemos también que el primer requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la Ley del IGV no se refiere a la deducibilidad efectiva del gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

En efecto, consideramos que el cumplimiento del referido requisito se verifica en tanto la adquisición de bienes y/o servicios gravados con el IGV se vincule con la realización de las actividades económicas de la empresa, independientemente de la oportunidad de la deducción del gasto (devengo) para efectos del Impuesto a la Renta.

Además, conforme ya lo hemos indicado, no podemos perder de vista que, según nuestra legislación, la estructura del impuesto admite deducciones amplias e inmediatas de los bienes y/o servicios que los sujetos adquieren para el desarrollo de sus actividades económicas, sean que estos se traten de insumos que se incorporan al proceso productivo y que, normalmente, son consumidos en el periodo de su adquisición, o de activo fijo cuyo costo de adquisición no es incorporado en el mismo periodo en que dicha adquisición se efectúa, o de gastos para el desarrollo de dichas actividades económicas.

Así, basta con que al momento de la adquisición de los bienes y/o servicios, estos fueran potencialmente utilizados en el desarrollo de las actividades económicas

(4) BRAVO CUCCI, Jorge. “Algunas disquisiciones en torno al crédito fiscal y a la denominada regla de la prorrata recogida en el Impuesto General a las Ventas peruano”. *Revista del IPIDET* N° 5. 2001.

gravadas de la empresa para que pudieran ser considerados como adquiridos con dicha finalidad.

Finalmente, se deberá tener en cuenta que, de la lectura del primer requisito sustancial establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, no existe condicionamiento alguno a que la utilización del crédito fiscal ocurra en el periodo en que se deduzca el gasto para efecto del Impuesto a la Renta. Así, a diferencia de lo que ocurre con la deducción del gasto en el Impuesto a la Renta (que se rige por el principio de lo devengado, según el cual el gasto será deducido en el ejercicio en que resulte exigible; independientemente de que se realice o no el pago), en el caso del crédito fiscal, este podrá ser utilizado desde el mes en que se realice la adquisición aun cuando se trate de un gasto no devengado.

Así, por ejemplo, tratándose de servicios de ejecución continuada que culminen en un ejercicio distinto al de su contratación (como es el caso de los seguros o los alquileres pagados por adelantado), pero respecto de cuya contraprestación se emite una factura al momento de su contratación o de su cancelación, se tiene que, para efectos del IGV, la empresa usuaria del servicio haría uso como crédito fiscal del IGV que grave tales servicios en el periodo en que se registre la factura correspondiente en el registro de compras; no obstante, para efectos del Impuesto a la Renta, el gasto deberá ser reconocido conforme se vaya devengando, siendo que, en este caso, una parte será recién reconocida en el ejercicio siguiente al de la contratación de los servicios.

Sin perjuicio de lo anterior, además del criterio del devengo, existen otros conceptos regulados en la Ley del Impuesto a la Renta cuyo cumplimiento se debe verificar a fin de determinar la procedencia o no de la deducción del gasto, como es el caso de los criterios de generalidad o de razonabilidad y proporcionalidad del gasto con el nivel de ingresos o al volumen de operaciones de la empresa.

En tal caso, nos preguntamos si para efectos de determinar el cumplimiento del primer requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, se debe también verificar el cumplimiento de los mencionados criterios.

Asimismo, nos preguntamos si la remisión a conceptos regulados en la Ley del Impuesto a la Renta establecida en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV (deducción como gasto o costo) nos debe llevar a concluir que resultan de aplicación los límites cuantitativos previstos en la referida Ley del Impuesto a la Renta (como, por ejemplo, los límites establecidos para la deducción de los gastos de representación, gastos recreativos a favor del personal, gastos por viajes o los gastos incurridos en el uso o mantenimiento de vehículos A2, A3 y A4 destinados a las actividades de dirección, administración y/o representación de la empresa o cuyo costo de adquisición sea mayor a 30 UIT).

Si bien a criterio de la SUNAT y del propio Tribunal Fiscal, los límites cuantitativos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de ciertos gastos también resultan de aplicación para efectos del IGV, pues todo gasto que exceda dichos límites no dará derecho al crédito fiscal, aun cuando la integridad de las adquisiciones de bienes y/o servicios se destine a la realización de operaciones gravadas con el IGV; nosotros somos de la opinión que dichos límites no deberían generar distorsiones en el IGV, pues estamos frente a tributos que gravan manifestaciones de riqueza distintas.

En efecto, considerando que el Impuesto a la Renta grava la ganancia o utilidad, resulta necesario que deba existir vinculación entre el gasto y el ingreso de la empresa. No ocurre lo mismo para efectos del IGV que, al gravar el consumo mediante el mecanismo de deducción sobre base financiera, bastaría con que la adquisición de los bienes y/o servicios se destine a una operación gravada con el impuesto para hacer uso del crédito fiscal.

En ese sentido consideramos que, en tanto la adquisición de bienes o servicios sea fehaciente y pueda constatarse su aplicación a la realización de las actividades económicas de la empresa, no habría justificación alguna para que el IGV pagado por tal adquisición no sea reconocido como crédito fiscal.

Nótese que el único caso previsto por la Ley del IGV para la aplicación de un límite cuantitativo que concuerda con el establecido por la Ley del Impuesto a la Renta es el previsto para los gastos de representación y no para otros tipos de gastos, como, repetimos, sería el caso de los gastos recreativos a favor del personal, gastos por viajes o los gastos incurridos en el uso o mantenimiento de vehículos A2, A3 y A4 destinados a las actividades de dirección, administración y/o representación de la empresa, para los cuales solo la Ley del Impuesto a la Renta estipula un límite de orden cuantitativo para admitir su deducción.

Finalmente, conforme resulta también del primer requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, se deberá tener en cuenta que la calidad del sujeto que utilice el crédito fiscal no deberá ser determinada de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, puesto que resulta intrascendente determinar que sea sujeto exonerado o inafecto de este último impuesto. Lo único relevante es analizar si cumple con el requisito de gasto deducible a efectos del Impuesto a la Renta sin tomar en cuenta las características propias del sujeto según esta regulación.

Igual parecer tiene David Bravo Sheen cuando indica que “(...) podría cuestionarse este primer requisito sustancial, pues de lo que se trata es de tener derecho al crédito fiscal en tanto y en cuanto las operaciones vinculadas con la adquisición respecto de la cual se ha pagado IGV genere un débito fiscal, con prescindencia del hecho que dicha operación genere o no una renta gravable, toda vez que, para efectos de aplicar la técnica del valor agregado (de recibo en nuestra Ley del IGV), resultan irrelevantes

factores exógenos a la misma, como la afectación de la operación del contribuyente con otros impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta”⁽⁵⁾.

Posición de la SUNAT

- **INFORME N° 29-2007-SUNAT/2B0000 de 07/02/2007**

“Procede utilizar el crédito fiscal por el IGV que grava los pasajes y viáticos de un sujeto no domiciliado, siempre que dichas adquisiciones puedan ser permitidas como costo o gasto de la empresa domiciliada para efecto del Impuesto a la Renta y se destinen a la realización de las operaciones gravadas con el IGV de la empresa”.

- **INFORME N° 042 -2004-SUNAT-2B0000 del 09/03/2004**

“En caso de que en un mes determinado se exceda alguno de los límites establecidos para el uso del crédito fiscal respecto de los gastos de representación propios del giro o negocio, dicho exceso no generará derecho a crédito fiscal”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 10225-8-2014 del 27/08/2014**

“Que estando a lo expuesto, no correspondía que la recurrente utilizara como crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas pagado como usuario de los servicios respecto de los comprobantes citados en el considerando precedente, al constituir estos el exceso de las 40 UIT establecidos por el inciso II) de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, el reparo efectuado y las resoluciones de determinación emitidas se encuentran conforme a ley, en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo (...).

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas hace mención expresa a los gastos de representación cuyo cálculo del crédito fiscal se remite al reglamento de dicha ley, por lo que debió aplicarse la misma lógica para otros tipos de gastos si la intención era establecer un límite cuantitativo en el uso del crédito fiscal, cabe mencionar que ello no desvirtúa que como requisito sustancial del derecho al crédito fiscal la mencionada Ley del Impuesto General a las Ventas nos remite a considerar la legislación del Impuesto a la Renta con relación a la deducibilidad de gastos, y dado que esta última establece que cualquier exceso a los límites

(5) BRAVO SHEEN, David. “¿Tienen derecho al crédito fiscal los contribuyentes exonerados del Impuesto a la Renta?”. En: *Contadores & Empresas* N° 16. Lima, 2ª quincena de junio de 2005, p. A-7.

expresamente fijados por ella no constituyen gasto deducible, también debe ser observado al utilizar el crédito fiscal”.

- **Resolución N° 505-4-2014 del 10/01/2014**

“Uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción otorguen derecho a crédito fiscal es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, y de conformidad con esta normativa, son deducibles –entre otros– los gastos que cumplan con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente”.

- **Resolución N° 13239-3-2013 del 16/08/2013**

“Que (...) la Administración efectuó reparos al crédito fiscal (...) por exceso de gastos de funcionamiento de los vehículos asignados al área de administración (...).

Que la Administración indicó (...) que a la recurrente únicamente le correspondía deducir gastos (...) considerando el límite del 50 % determinado en virtud del inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso r) del artículo 21 de su reglamento.

Que, según lo antes expuesto, y toda vez que el reparo por gastos de funcionamiento de vehículos en exceso (...) ha sido mantenido en esta instancia, el crédito fiscal vinculado con las adquisiciones en dicho extremo tampoco otorgaba derecho al crédito fiscal, en virtud de lo establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo”.

- **Resolución N° 4488-3-2015 del 07/05/2015**

“Que para no distorsionar la técnica del valor agregado y deducir el impuesto que efectivamente corresponde, la Ley del Impuesto General a las Ventas establece dos requisitos sustanciales para que las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción otorguen derecho a la deducción del denominado crédito fiscal: a) que los bienes adquiridos sean costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta; y b) que dichos bienes sean destinados a operaciones gravadas. En cuanto al primer requisito, debe indicarse que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta recae fundamentalmente en el principio de causalidad regulado por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; el segundo requisito está referido a que solo debe tomarse como

crédito fiscal la parte del impuesto pagado por adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, pues solo por estas se determina el mayor valor por el cual debe pagarse el impuesto, debiendo tenerse en cuenta para tal efecto las normas contenidas en el numeral 6 del artículo del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que regulan la proporción del crédito fiscal que debe ser deducido cuando el sujeto del impuesto realiza a la vez operaciones gravadas y no gravadas.

Que, en tal sentido, conforme con la técnica de imposición al valor agregado de adopta nuestra legislación del Impuesto General a las Ventas, el crédito fiscal está limitado –en cuanto a requisitos sustanciales– por las adquisiciones que los sujetos realicen para el desarrollo de sus actividades, debiendo estar acordes con el principio de causalidad, y limitado asimismo a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, excluyendo la porción destinada a operaciones no gravadas.

Que, asimismo, conteniendo nuestra Ley del Impuesto General a las Ventas un sistema de deducciones inmediatas que permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en el periodo en que se efectúa la adquisición sin necesidad de que estas sean en tal período efectivamente incorporadas en el proceso de venta, comercialización o servicio, en el presente caso no constituía un requisito que las adquisiciones de la recurrente fueran incorporadas al proceso de prestación del servicio de transporte, por lo que tampoco era necesario que durante los periodos observados la recurrente hubiera realizado dicho servicio, contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que, en tal sentido, bastaba con que, al momento de su adquisición, estos bienes fueran razonable y potencialmente utilizables en el desarrollo de las actividades gravadas de la recurrente para que pudieran ser considerados como adquiridos con dicha finalidad”.

- **Resolución N° 1226-2-2009 del 10/02/2009**

“Al no haberse sustentado la causalidad del gasto, tampoco corresponde la aplicación del crédito fiscal por las adquisiciones observadas”.

- **Resolución N° 10956-2-2007 del 16/11/2007**

“El IGV que corresponde a los gastos por concepto de pólizas de seguros contratadas a favor de trabajadores o directores de la empresa –a los que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta– podrá deducirse como crédito fiscal del IGV siempre que tales beneficios se otorguen de manera general”.

- **Resolución N° 4550-1-2007 del 29/05/2007**

“La legislación del IGV recoge un sistema de deducciones amplias, toda vez que se otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades (sea que se traten de insumos que se integran físicamente al bien, o que se consuman en el proceso o cuyo valor de adquisición sea deducible como gastos de la actividad, como es el caso de los activos fijos), el cual es diferente a los sistemas de deducciones ‘físicas’ en los que solo se permite la deducción de los insumos, materias primas y envases que integran el producto que se vende; y a la vez, un sistema de deducciones inmediatas, pues permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en la liquidación del periodo en que se efectuó la compra”.

- **Resolución N° 2924-1-2004 del 11/05/2004**

“La utilización como crédito fiscal del impuesto pagado en tales adquisiciones o prestaciones requiere que estas sean aceptadas como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta, es decir, que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que le otorga el carácter de necesario al gasto incurrido, criterio recogido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las N°s 2607-05-2003, 2094-5-2003 y 299-4-2002”.

- **Resolución N° 2109-4-1996 del 03/09/1996**

“El requisito señalado en el literal a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas no exige que se trate de gastos o costos que correspondan a un determinado ejercicio gravable. No procede en el Impuesto General a las Ventas la aplicación del gasto y de ingresos de acuerdo al principio de lo devengado, en este impuesto se aplica lo que la doctrina denomina valor agregado por sustracción sobre base financiera, y en cuanto al crédito fiscal, es del tipo de deducciones financieras y tipo de consumo para el tratamiento de bienes de capital, lo cual implica el derecho a la deducción total del crédito en el periodo en el que se realizan las adquisiciones”.

- **Resolución N° 814-2-98 del 14/10/1998**

“Dentro del marco del sistema del valor agregado establecido para el Impuesto General a las Ventas, el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 775 dispuso que las adquisiciones realizadas guarden relación con los ingresos gravados o con el mantenimiento de la fuente productora (principio de causalidad, recogido en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta) y además se destinen a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas”.



CASO PRÁCTICO N° 1

Uso del crédito fiscal que grava gastos incurridos en vehículos cuyo costo de adquisición excede de 30 UIT

La empresa Technology Abril & Asociados S.A.C., con RUC N° 20000000009, tiene como actividad principal desde hace 2 años la comercialización de laptops de las principales marcas competitivas del mercado, así como la venta de diversos accesorios de cómputo.

A comienzos del ejercicio 2019, dicha empresa adquirió un vehículo de la categoría B1.3 a US\$ 45,000.00, que fue asignado al gerente comercial para la realización de visitas a los clientes.

Datos adicionales:

- UIT del ejercicio 2018 = S/ 4,150.00
- UIT del ejercicio 2019 = S/ 4,200.00
- Tipo de Cambio Referencial = S/ 3.400
- Ingresos Netos Anuales del Ejercicio 2018 = S/ 16'600,000.00 (4,000 UIT)

Bajo dicho contexto, la empresa nos plantea las siguientes consultas:

1. ¿Sí podrá utilizar como crédito fiscal el IGV que gravó la adquisición del vehículo?
2. El IGV que grave los gastos incurridos en el referido vehículo, tales como el seguro vehicular, el SOAT, la gasolina, los gastos de mantenimiento y/o reparación ¿otorgará derecho a crédito fiscal?

SOLUCIÓN:

El tercer párrafo del inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los gastos incurridos en vehículos automotores de la categoría B1.3 asignados a actividades de dirección, representación y/o administración de la empresa, tales como los gastos por combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares, así como la depreciación por desgaste, serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el numeral 4 del inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley en mención señala que no serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio haya sido mayor a 30 UIT

correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio⁽⁶⁾.

De acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, resultaría que el precio pagado por el vehículo adquirido no sería un gasto aceptado tributariamente por haber excedido de 30 UIT. No obstante, cabe preguntarse si el referido precio podría ser considerado como costo de adquisición para la empresa a efecto de determinar si el IGV que gravó dicha adquisición puede ser utilizado como crédito fiscal.

Para efecto de lo anterior, pasaremos a desarrollar qué significa que un desembolso califique como “gasto” o como “costo”.

¿Qué es el gasto?

De acuerdo con el párrafo 4.33 del Marco Conceptual para la Información Financiera, la definición de “gasto” incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

Para efectos tributarios, el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que: “Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. (...)”. Agrega que esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

De acuerdo con lo anterior, los gastos en que incurra una empresa deberán imputarse al ejercicio gravable en el que estos ocurran o se realicen, sin entrar a distinguir –en principio– si se ha cobrado o pagado por la transacción; lo que implica que no hay ninguna correlación entre los flujos de entrada o salida de dinero que pudiera tener una operación y el efecto en los resultados que esta produce.

¿Qué es el costo?

Eric Kohler⁽⁷⁾ define el “costo”, entre otros, como la erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos, identificados como mercancías o servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero pagado o por pagar, o del valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio.

(6) De acuerdo a la modificación realizada por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 181-2019-EF al inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del 1 de enero de 2020 el importe será de 26 UIT.

(7) En *Diccionario para contadores*. Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores. Balderas 95, México, D.F. 1995, p. 187.

Agrega que en el concepto de costo se encuentra implícita la base de acumulación de la contabilidad.

De la misma manera, Barfield, Rayborn y Kinney⁽⁸⁾ señalan que el costo refleja la medida monetaria de los recursos que se usan para lograr un objetivo, tal como la adquisición de un producto o servicio.

Así, por costo nos referimos a la medida con la cual se valorizan los bienes o servicios adquiridos expresado en términos del desembolso en efectivo que se debe realizar o en otros bienes que debe entregar la empresa a efectos de cumplir con su obligación.

Los principales tipos de costos son:

- Los costos de existencias.
- Los costos de inmuebles, maquinaria y equipo.
- Los costos de intangibles.

Considerando las definiciones de “gasto” y “costo” antes expuestas, dando respuesta a la primera interrogante, podemos concluir que la adquisición del vehículo por parte de la Empresa Technology Abril & Asociados S.A.C. constituye un costo para ella, por lo que sí otorgará el derecho a utilizar el IGV que gravó dicha adquisición como crédito fiscal.

En efecto, de acuerdo con el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, para tener derecho al uso del crédito fiscal las adquisiciones de bienes y/o servicios deben ser permitidas 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.

Finalmente, para dar respuesta a la segunda interrogante se deberá tener en cuenta lo establecido en el primer párrafo del inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual son deducibles los siguientes gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa:

- i. cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros;
- ii. funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y,
- iii. depreciación por desgaste.

(8) En *Contabilidad de Costos: Tradiciones e innovaciones*. Edamsa Impresiones, S.A. de CV. México, 2005, 5ª edición, p. 77.

Al respecto, el tercer párrafo del inciso en mención señala que tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, serán deducibles los conceptos antes señalados de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función de indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos. No serán deducibles los referidos gastos en el caso de vehículos automotores cuyo precio exceda el importe o los importes establecidos en el reglamento.

Sobre el particular, el numeral 4 del inciso r) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que tratándose de vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Ingresos netos anuales	Número de vehículos
Hasta 3,200 UIT	1
Hasta 16,100 UIT	2
Hasta 24,200 UIT	3
Hasta 32,300 UIT	4
Hasta 32,300 UIT	5

Partiendo del supuesto planteado en la consulta, donde se indica que los Ingresos Netos Anuales del Ejercicio 2018 para la Empresa Technology Abril & Asociados S.A.C. fueron de S/ 16'600,000.00 (equivalentes a 4,000 UIT), solo se tendrá derecho a deducir los gastos correspondientes a un (1) vehículo.

Adicionalmente, se deberá tener en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al cual no serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según se trate de adquisiciones a título oneroso o gratuito, haya sido mayor a 30 UIT.

A tal efecto, se considerará la UIT correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio.

Considerando lo anterior, para el caso de la empresa Technology Abril & Asociados S.A.C., siendo que adquirió el vehículo a un precio de US\$ 45,000.00 (o S/ 153,000.00), esto es, a un importe mayor a 30 UIT (o su equivalente a S/ 126,000.00 para el 2019), los gastos en los que incurra por el seguro vehicular, el SOAT, el combustible o por mantenimiento y/o reparación del referido vehículo, no serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2019.

Al no ser un gasto aceptado tributariamente, tampoco se tendrá derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV que grava los desembolsos en los que se incurra por dichos conceptos.

CASO PRÁCTICO N° 2

Cálculo del crédito fiscal que se podrá utilizar tratándose del IGV que grava los desembolsos incurridos en vehículos destinados a actividades de dirección

La corporación Juan & TIM S.A.C., con RUC N° 20888888881, dedicada a la remodelación de interiores (casas, oficinas, espacios diversos), en el ejercicio 2019, proyectó incurrir en desembolsos por gastos de vehículos automotores de acuerdo a lo siguiente:

Marca	Categoría	Actividad	Condición	Gastos		
				Alquiler	Funcionamiento	Totales
Chevrolet	B1.3	Operativo	Alquilado	9,000.00	6,000.00	15,000.00
Chevrolet	B1.4	Operativo	Propio	-	5,000.00	5,000.00
Toyota	A3	Dirección	Propio	-	9,000.00	9,000.00
Volvo	A4	Representación	Alquilado	10,000.00	8,000.00	18,000.00
Nissan	A2	Administración	Propio	-	7,000.00	7,000.00
Totales				19,000.00	35,000.00	54,000.00

Asimismo, se sabe que la empresa, sobre la base de sus resultados de ejercicios anteriores, proyecta obtener ingresos netos anuales para el presente ejercicio 2019 equivalentes a S/ 63'000,000.00.

Por su parte, se sabe que los vehículos destinados a las actividades de dirección y administración se encuentran identificados.

Considerando lo antes descrito, la empresa plantea la siguiente consulta:

¿Cuál sería el monto máximo deducible como gasto aceptado tributariamente a fin de determinar si la empresa tendrá derecho a aplicar como crédito fiscal el importe total del IGV que grava los desembolsos en los que incurra en los vehículos?

SOLUCIÓN:

De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos por cualquier forma de cesión en uso y/o funcionamiento

de los vehículos automotores de las categorías A2, A3, B1.3, B1.4 asignados a actividades de dirección, representación y administración en ningún caso podrán superar el monto que resulte de aplicar al total de gastos realizados por dichos conceptos el porcentaje que se obtenga de relacionar el número de vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3, B1.4 que, según la tabla y lo indicado en el cuarto párrafo del numeral 4 del artículo en mención, otorguen derecho a deducción con el número total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa.

Por su parte, el artículo 18 de la Ley del IGV establece que para tener derecho del uso del crédito fiscal la adquisición de bienes y/o servicios debe ser permitida como costo o gasto para la empresa de acuerdo con lo establecido en la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

En función de lo establecido en las normas antes citadas, se tiene lo siguiente:

1. Número de vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración.

El numeral 4 del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece una tabla que señala el número de vehículos que otorgarán derecho a deducción según el monto de los ingresos netos anuales.

Tomando los datos del caso, tenemos lo siguiente:

- Ingresos netos anuales: S/ 63'000,000.00

Ingresos netos anuales	Número de vehículos
Hasta 3,200 UIT	1
Hasta 16,100 UIT	2
Hasta 24,200 UIT	3
Hasta 32,300 UIT	4
Más de 32,300 UIT	5

Se debe tomar en cuenta la UIT correspondiente al ejercicio gravable anterior, en este caso la UIT del ejercicio 2018.

$$(S/ 63'000,000.00 / \text{Valor de la UIT}) = (S/ 63'000,000 / 4,150.00) = S/ 15,180.72$$

Considerando los ingresos netos anuales proyectados por la empresa, esta tendrá derecho a deducir los gastos de dos vehículos destinados a actividades de representación, dirección y administración.

De acuerdo al cuadro proporcionado podemos observar que la empresa cuenta con tres vehículos de las categorías antes mencionadas que son destinados a las actividades de dirección, representación y administración. Siendo que solo puede deducir el gasto de dos de los vehículos, el IGV que grave los desembolsos incurridos en el vehículo no asignado no podrá ser utilizado como crédito fiscal.

2. Gastos de los vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración.

Marca	Categoría	Actividad	Condición	Gastos		
				Alquiler	Funcionamiento	Totales
Toyota	A3	Dirección	Propio	-	9,000.00	9,000.00
Volvo	A4	Representación	Alquilado	10,000.00	8,000.00	18,000.00
Nissan	A2	Administración	Propio	-	7,000.00	7,000.00
Totales				10,000.00	16,000.00	34,000.00

Del cuadro anterior podemos observar que los gastos correspondientes a los vehículos destinados a actividades de representación, dirección y administración ascienden a S/ 26,000.00 (Dirección = S/ 9,000.00 + Administración = S/ 7,000.00).

Conforme lo veremos más adelante, dicho importe será materia de comparación.

3. Determinación del porcentaje a aplicar

El porcentaje se obtiene de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Nº de vehículos de las categorías A2, A3, A4, B1.3, B1.4 que otorguen derecho a deducción}}{\text{Nº total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa}}$$

Así, aplicando la fórmula se tiene lo siguiente:

$$\frac{2}{5} \times 100 = 40 \%$$

Así, el importe de los gastos que se podrán deducir es el siguiente:

Límite:

Gastos de vehículos con derecho a deducir gastos	S/ 16,000.00
40 % x S/ 34,000.00 =	S/ 13,600.00
Gasto no deducible (Reparable en la DD JJ Anual 2019) =	S/ 2,400.00

Considerando lo anterior respecto del crédito fiscal que se podrá aplicar, al determinarse que solo se pueden deducir gastos por S/ 13,600.00, corresponderá reintegrar el crédito fiscal en el periodo de diciembre 2019, que es cuando se tiene conocimiento de los gastos materia de reparo.

El importe del crédito fiscal a reintegrar es el siguiente:

Gastos de vehículos de representación no identificados =	S/ 18,000.00
Gastos de vehículos de representación identificados =	S/ 2,400.00
Base Imponible de IGV a reintegrar =	S/ 20,400.00
IGV a reintegrar en el periodo 12/2019 =	S/ 3,672.00



CASO PRÁCTICO N° 3

Reembolso de gastos

En el mes de marzo del ejercicio 2019, por encargo y cuenta de su cliente, la empresa EL PARAÍSO S.A.C. pagó un servicio de almacenamiento que correspondía a su cliente por un importe total de S/ 1, 180, según la factura electrónica N° F001-205416.

El comprobante de pago (factura) por el servicio de almacenamiento se emitió a nombre de la empresa EL PARAÍSO S.A.C., la cual, a fin de solicitar su reembolso a su vez emitió un comprobante de pago (factura) a su cliente por el mismo importe.

En ese sentido, la empresa EL PARAÍSO S.A.C. desea saber si el IGV consignado en el comprobante de pago emitido a su nombre por el servicio de almacenamiento podrá utilizarlo como crédito fiscal.

SOLUCIÓN:

En primer lugar, resulta importante anotar que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes y/o servicios; que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 18 del TUO de la Ley del IGV.

Así, no se cuestiona el impuesto consignado en los comprobantes de pago que sustentan las adquisiciones de bienes y/o servicios, sino que se verifica el correcto cumplimiento de los requisitos establecidos en los incisos a) y b) del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV.

Considerando lo anterior, es necesario traer a colación el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 13581-3-2013, conforme a la cual de no cumplirse

con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, esto es, que las adquisiciones de bienes y/o servicios sean permitidas 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, el IGV que gravó dichas adquisiciones no podrá ser utilizado como crédito fiscal.

En el presente caso, se tiene que el pago realizado por la Empresa EL PARAÍSO S.A.C., al ser de cargo de su cliente, no constituiría un gasto propio de la referida empresa; por lo que no correspondería su deducción como gasto para efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría de cargo de EL PARAÍSO S.A.C., y, por ende, el IGV que gravó el servicio de almacenamiento (S/ 180.00), consignado en la factura N° F001-205416, no podría ser utilizado como crédito fiscal por parte de EL PARAÍSO S.A.C.



CASO PRÁCTICO N° 4

Aplicación de la detracción en el reembolso de gastos

En el mes de marzo de 2019, la empresa SOLUCIONES RÁPIDAS S.A. solicita a la empresa LA VUELTITA S.A.C. el “reembolso” de un pago realizado por un servicio de construcción prestado a ambas empresas, siendo que para ello emite una factura. El servicio se encontraba sujeta al SPOT.

Se consulta si corresponde efectuar el depósito de la detracción sobre la factura emitida por concepto de “reembolso”, teniendo en cuenta que la empresa que emite la factura (SOLUCIONES RÁPIDAS S.A.) no ha prestado un servicio y tampoco está cobrando un recargo adicional.

Datos adicionales:

Importe del servicio de construcción: S/ 8, 300 más IGV

SOLUCIÓN:

De conformidad con el numeral 4 del artículo 1 de la Ley de Comprobantes de Pago⁽⁹⁾, están obligadas a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza.

Por su parte, según el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Pago, la factura constituye un comprobante de pago.

Así, los comprobantes de pago, entre ellos las facturas, deben ser emitidos por el prestador del servicio a fin de acreditar el servicio prestado a los usuarios.

(9) Aprobado por el Decreto Ley N° 25632 (publicado el 24/07/1992).

En ese sentido, en el supuesto planteado en la consulta, es la constructora, como proveedora del servicio, la que se encuentra obligada a emitir el comprobante de pago a las empresas usuarias, esto es, a SOLUCIONES RÁPIDAS S.A. y LA VUELTITA S.A.C., y estas últimas a realizar el depósito de la detracción correspondiente.

Ahora bien, si aun cuando SOLUCIONES RÁPIDAS S.A. y LA VUELTITA S.A.C. son las usuarias del servicio, el comprobante de pago es emitido solo a nombre de SOLUCIONES RÁPIDAS S.A., y esta paga el íntegro de la operación, SOLUCIONES RÁPIDAS S.A. tendría una cuenta por cobrar a LA VUELTITA S.A.C. equivalente al importe que le correspondía asumir de acuerdo con el contrato. Esta cuenta por cobrar no tiene como origen una transferencia de bienes o una prestación de servicios, por lo que no correspondería aplicar sobre ella detracción alguna.

Considerando lo antes indicado, en cuanto al registro contable de la operación, se tiene que la empresa que asumió en un primer momento el desembolso del dinero, SOLUCIONES RÁPIDAS S.A., deberá realizar los siguientes asientos contables:

----- X -----			
16 Cuentas por cobrar diversas - Terceros		8,300.00	
162 Reclamaciones a terceros			
1629 Otras			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,494.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros			9,794.00
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
x/x Por el pago asumido de un tercero			
----- X -----			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros		9,794.00	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			9,794.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas			
x/x Por el pago asumido de un tercero			
----- X -----			
12 Cuentas por cobrar comerciales - Terceros		9,794.00	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1212 Emitidas en cartera			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar			1,494.00
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			

16 Cuentas por cobrar diversas - Terceros		8,300.00
162 Reclamaciones a terceros		
1629 Otras		
x/x Por la emisión del comprobante referido al reembolso		
----- X -----		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo	9,794.00	
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
12 Cuentas por cobrar comerciales - terceros		9,794.00
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212 Emitidas en cartera		
x/x Por el cobro del reembolso		
----- X -----		

Como se podrá apreciar, al tratarse de un desembolso de dinero por cuenta del cliente y con cargo a repetir lo pagado, se debe reconocer una cuenta por cobrar sin afectar al resultado del ejercicio. Por su parte, el cliente debe reconocer una cuenta por pagar a favor del vendedor o prestador del servicio y registrar el gasto incurrido con el comprobante de pago emitido a su nombre, del cual tomará el crédito fiscal si así correspondiera.



CASO PRÁCTICO N° 5

Uso del crédito fiscal cuando no se cuenta con la representación física del comprobante de pago

En el mes de abril del ejercicio 2019, la empresa LOS OLIVOS S.A.C. recibió en su correo electrónico los recibos por los servicios públicos de energía eléctrica e Internet.

Servicio	Base imponible	IGV	Total
Energía eléctrica	2,460.00	442.80	2,902.80
Internet	640.00	115.20	755.20

La empresa en mención consulta si el IGV consignado en los recibos ¿podrá ser utilizado como crédito fiscal considerando que no cuenta con la representación física de los recibos?

SOLUCIÓN:

De acuerdo con lo señalado por el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, 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 inciso f) del artículo 2, en concordancia con el numeral 6 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, establecen que los documentos autorizados se consideran comprobantes de pago siempre que cumplan todas las características y requisitos mínimos que dicho reglamento prevé.

Sobre el particular, se debe señalar que los recibos emitidos por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentran bajo el control del MTC y del Osiptel constituyen documentos autorizados siempre que:

- i. se identifique al adquirente o usuario, y
- ii. se discrimine el Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con lo dispuesto por el literal d) del numeral 6.1 del artículo 4 del referido reglamento.

Como se puede apreciar, los recibos emitidos por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentran bajo el control del MTC y del Osiptel son considerados comprobantes de pago, no existiendo norma alguna que haya condicionado dicha naturaleza al hecho de que sean entregados u otorgados a través de un medio determinado.

En ese sentido, consideramos que los documentos autorizados regulados en el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago pueden ser entregados u otorgados a través de medios electrónicos o informáticos que las empresas operadoras de servicios públicos de telecomunicaciones hubieran dispuesto para tal efecto, no siendo necesaria su entrega en formato físico; por lo que el IGV que se consigne en ellos sí podrá ser utilizado como crédito fiscal en tanto se cumplan los otros requisitos establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

En lo que refiere al aspecto contable, la empresa deberá anotar en su contabilidad los servicios de la siguiente manera:

----- X -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		3,100.00	
636 Servicios básicos			
6361 Energía eléctrica			
6365 Internet			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		558.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			
42 Cuentas por pagar comerciales - terceros			3,658.00
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
x/x Por los servicios públicos recibidos en el mes			
----- X -----			



CASO PRÁCTICO N° 6

Uso del crédito fiscal que grava gastos incurridos en vehículos destinados a actividades de representación

La empresa Inmobiliaria JTN S.A.C. con RUC N° 20111111116 tiene como actividad principal la compra y venta de inmuebles. En el mes de enero de 2019 solicitó los servicios de mantenimiento anual de su vehículo de la categoría A3, el cual no ha sido identificado en la contabilidad de la empresa como un vehículo destinado a las actividades de representación. Por el servicio de mantenimiento, la empresa Inmobiliaria JTN S.A.C. pagó el importe de S/ 6,000.00, incluido el IGV.

Por un desorden administrativo, la factura N° F001 - 0009587 emitida por el servicio de mantenimiento se traspapeló, pudiendo ser encontrada recién en el mes de julio de 2019.

Considerando lo anterior, la empresa Inmobiliaria JTN S.A.C. efectuó la regularización del importe pagado, el cual fue registrado como entregas a rendir cuenta.

En dicho contexto, la empresa Inmobiliaria JTN S.A.C. consulta si corresponde utilizar el IGV que gravó el servicio de mantenimiento como crédito fiscal.

Datos adicionales:

- UIT del ejercicio 2018 = S/ 4,150.00
- Número de vehículos de representación, dirección y administración = 3
- Ingresos netos anuales del Ejercicio 2018 = S/ 95'450,000.00 equivalentes a 23,000 UIT

SOLUCIÓN:

Al tratarse de la prestación de servicios del mantenimiento a un vehículo destinado a las actividades de representación, dirección y administración de la empresa, la utilización como crédito fiscal del IGV que gravó el servicio de mantenimiento tiene un límite.

En efecto, sobre la base de lo dispuesto en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 4 del inciso r) del artículo 21 de su reglamento, que regulan la deducción de los gastos destinados a vehículos de representación, administración y/o dirección, estableciendo límites en función de los ingresos netos, la Empresa Inmobiliaria JTN S.A.C. no podrá deducir el gasto de mantenimiento destinado a su vehículo de la categoría A3, pues no se encuentra identificado en la contabilidad de la empresa como uno de los vehículos destinados a las actividades de representación.

Mientras que el gasto por el servicio de mantenimiento no es deducible para efectos del Impuesto a la Renta, el IGV que grave dicho servicio tampoco otorgará el derecho a utilizar el crédito fiscal, pues no se habría cumplido con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV.

Siendo así, además de adicionarse el gasto por mantenimiento, la empresa deberá reparar, vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el IGV pagado.

ii. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto

Este segundo requisito establecido en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV implica una coincidencia impositiva entre las adquisiciones de bienes y/o servicios gravadas con el IGV, por las que se adquiere el crédito fiscal, y las operaciones en las que se van a utilizar tales adquisiciones, las cuales también deberán ser operaciones gravadas con el IGV.

Así, por ejemplo, será válida la aplicación del crédito fiscal originado en la adquisición de un bien que sirva para la realización de un servicio gravado con el IGV. En este caso, la adquisición sirve directamente a la realización de una operación gravada con el impuesto.

Del mismo modo, la empresa que realiza un retiro de bienes podría utilizar el crédito fiscal que obtuvo al adquirir dichos bienes siempre que su destino, no de manera directa como en el ejemplo anterior, sino de manera indirecta, esté asociado a una operación gravada con el IGV, con el adicional de que también debe cumplirse con el primer requisito previamente analizado, es decir, que el gasto de los bienes entregados gratuitamente sea aceptado a efectos del Impuesto a la Renta, por estar dirigidos a producir renta, como sería el caso de los retiros con fines promocionales, las bonificaciones u obsequios sobre las ventas realizadas, la entrega de algunas muestras médicas, etc.

Por lo tanto, vemos que el propósito de establecer el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV es el de excluir a las adquisiciones de bienes y/o servicios que, si bien son destinadas al ciclo de producción, distribución y/o comercialización, son a su vez dirigidas a operaciones exoneradas o inafectas con el impuesto, es decir, operaciones en las cuales el IGV no se va a trasladar al no encontrarse gravadas.

De esta forma se niega la posibilidad de utilizar el crédito fiscal para el desarrollo de actividades exoneradas o inafectas, lo que lleva a que los bienes producidos o los servicios que se presenten carguen consigo con el IGV pagado que, al no poder trasladarlo al consumidor final, se encuentra incluido en el costo de los referidos bienes

o servicios. En este caso, como afirma Walker Villanueva, “el impuesto se convierte en uno que afecta los consumos intermedios y no solo al consumidor final”⁽¹⁰⁾.

Consecuencia especial de la exigencia de este requisito es la que se advierte en la competencia entre bienes exonerados o inafectos nacionales y bienes importados inafectos, dado que en los primeros el IGV pagado por el vendedor del bien será imputado al costo del mismo encareciendo su valor, situación que no sucedería con los bienes importados que ingresan al país sin incluir en el costo gravamen alguno, lo que se deriva del principio de imposición en el país de consumo (razón por la que no están afectas las exportaciones) que rige la imposición sobre el valor agregado a nivel mundial.

A mayor abundamiento, el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV⁽¹¹⁾ detalla en forma general todas aquellas adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal.

Tales adquisiciones son las siguientes:

- 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.

Resulta interesante comentar el supuesto del inciso d) dado que a través de él se está recogiendo la regla sustancial general para la aplicación del crédito fiscal y, adicionalmente, se está incluyendo a todos aquellos bienes y servicios que no califican en los incisos anteriores.

Tal sería el caso de la adquisición de bienes para ser transferidos gratuitamente con fines promocionales, que en realidad si bien son transferidos a título gratuito, dicha adquisición será considerada necesaria para la realización de operaciones gravadas

(10) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú. Análisis, doctrina y jurisprudencia*. Universidad ESAN: Tax Editors, 2009, p. 300.

(11) Aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF y modificatorias.

con el impuesto en la medida que estén orientadas a aumentar las ventas de la empresa, es decir, orientadas a la realización de posteriores operaciones gravadas⁽¹²⁾.

De otro lado, tenemos el caso de la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma⁽¹³⁾, en cuyo caso el gasto no se habría orientado a la generación de rentas y, por ende, dicho gasto no resultaría deducible para efectos del impuesto a la Renta, por lo que no otorgaría derecho al crédito fiscal aunque el retiro esté gravado con el IGV, lo cual supone únicamente cumplir con el segundo requisito sustancial. En ese sentido, correspondería desconocer el uso del crédito fiscal por la adquisición señalada.

Así, en atención a dicho razonamiento, una conclusión lógica es la estipulada por el artículo 20 de la Ley del IGV al establecer que el impuesto que grava el retiro de bienes en ningún caso podrá ser deducido como crédito fiscal, ni podrá ser considerado como costo o gasto por el adquirente.

Del mismo modo, el crédito fiscal proveniente de las adquisiciones destinadas a donaciones o liberalidades tampoco podrá generar el derecho al uso del crédito fiscal.

La excepción de esta regla se da en el caso de las exportaciones que, conforme lo veremos más adelante, son operaciones no gravadas con el IGV pero cuyas adquisiciones destinadas a la misma sí dan derecho al crédito fiscal mediante el saldo a favor del exportador.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 018-2014-SUNAT/4B0000 del 10/02/2014**

“(…), respecto al momento a partir del cual el IGV de una adquisición puede ser computada como crédito fiscal, en el Informe N° 311-2003- SUNAT/2B0000 se ha señalado ‘(…) que nuestra legislación ha optado por el Sistema del Impuesto al Valor Agregado calculado por deducción inmediata de impuesto contra impuesto (esto es, a través de la aplicación del crédito fiscal). En este caso,

(12) De acuerdo con el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, no se consideran venta, los siguientes retiros: “La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1 %) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, solo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite”.

(13) Inciso c), primer párrafo del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

dicha deducción se efectúa sobre base financiera con deducciones amplias y tipo consumo”.

Agrega el citado documento que “En efecto, doctrinariamente, la deducción inmediata sobre base financiera supone deducir del impuesto por las ventas del período el correspondiente a las compras o importaciones efectuadas en el mismo período, independientemente del hecho que los bienes vendidos provengan de la producción del período o de existencias anteriores, y aun cuando los bienes comprados no se hubieren utilizado en la producción del período”.

Fluye de lo expuesto que por la técnica del IGV, el tributo correspondiente a las compras o importaciones efectuadas en un período deberá ser deducido del Impuesto Bruto de dicho período, teniendo en cuenta el destino potencial de las adquisiciones a la realización de operaciones que se encuentren sujetas al pago del impuesto.

Así pues, no es posible diferir el cumplimiento del requisito relativo al destino de los bienes a un momento posterior, sino que por el contrario este se determina en función del destino previsible de los mismos al momento de su adquisición

En el mismo sentido, Walker Villanueva señala que, aunque la norma no lo precise, debe determinarse el destino de las operaciones en el momento de la adquisición.

De este modo, en el momento de la realización de la adquisición de los bienes y servicios, contratos de construcción e importación, se debe determinar el destino inmediato de tales operaciones para efectos del crédito fiscal del período, siendo que su deducción solo se justifica si es que en la etapa posterior del ciclo de producción y comercialización la adquisición se destina a una operación gravada con el IGV.

Por lo expuesto (...) cumplen el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV solo aquellas adquisiciones o importaciones destinadas directa o inmediatamente a operaciones por las cuales se deba pagar el impuesto.

No cumplen con el requisito establecido en el mencionado inciso aquellas adquisiciones o importaciones cuyo destino directo o inmediato sea una operación por la que no se deba pagar el impuesto, aun cuando se destinen de manera indirecta o mediata a una operación por la que sí se deba pagar el tributo”.

- **Informe N° 018-2014-SUNAT/4B0000 del 10/02/2014**

“Los contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no son contribuyentes del IGV, teniendo esa calidad las partes contratantes en la medida que realicen operaciones gravadas con el impuesto.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el inciso n) del artículo 2 del TUO de la Ley del IGV, no está gravada con el IGV la asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.

Cabe indicar que la inclusión de la asignación en mención como operación inafecta al impuesto se realizó para evidenciar que tal supuesto no constituye un hecho imponible por cuanto no existe transferencia de propiedad ni prestación de servicios a terceros.

En este sentido, se considera que cada parte realiza la actividad internamente con el contrato, no existiendo una operación con terceros susceptible de ser gravada con el IGV.

Por lo tanto, al no existir una operación con terceros, a fin de verificar el cumplimiento del requisito sustancial previsto en el inciso b) del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV, se debe tener en cuenta si las operaciones que las partes realizan como consecuencia de la ejecución del contrato se encuentran gravadas con el IGV, al ser este el destino directo o inmediato de las adquisiciones.

Por lo expuesto, el sujeto que aporta bienes importados a un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, y que a través de dicho contrato realice directa e inmediatamente operaciones gravadas con el IGV, habrá cumplido con el requisito previsto en el inciso b) del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV”.

- **Informe N° 064-2011-SUNAT/2B0000 del 30/05/2011**

“Las normas que regulan el IGV no contemplan la posibilidad de diferir el cumplimiento del requisito sustancial analizado a un momento posterior a aquel en el cual debe entenderse producida la operación que produjo la traslación del IGV al adquirente, por lo cual este no podrá utilizarse como crédito fiscal a partir de la fecha en que finalice la exoneración a la venta de la tara.

En caso que el sujeto renuncie a la exoneración del IGV, debe tenerse en cuenta que, según el numeral 12.1 del artículo 2 del reglamento de la Ley del IGV, la renuncia se hará efectiva desde el primer día del mes siguiente de aprobada la solicitud que para tal efecto debe presentarse.

Adicionalmente, el numeral 12.3 del mismo artículo dispone que los sujetos cuya solicitud de renuncia a la exoneración hubiera sido aprobada podrán utilizar como crédito fiscal el impuesto consignado en los comprobantes de pago por adquisiciones efectuadas a partir de la fecha en que se haga efectiva la renuncia.

Por lo tanto, de acuerdo con los numerales citados, no es posible que el IGV trasladado por las adquisiciones efectuadas antes de que surta efecto la renuncia a la exoneración pueda ser utilizado como crédito fiscal respecto al impuesto bruto que se origine en las ventas gravadas de la tara.

El IGV trasladado en adquisiciones que no otorgan derecho al crédito fiscal por destinarse a operaciones exoneradas del IGV, como la venta de la tara, no puede compensarse contra futuras deudas tributarias del adquirente.

Dicho IGV trasladado debe ser considerado como costo o gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 4488-3-2015 del 07/05/2015**

“Conforme con la técnica de imposición al valor agregado que adopta nuestra legislación del Impuesto General a las Ventas, el crédito fiscal está limitado –en cuanto a requisitos sustanciales–, por las adquisiciones que los sujetos realicen para el desarrollo de sus actividades, debiendo estar acordes con el principio de causalidad, y limitado asimismo a las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, excluyendo la porción destinada a operaciones no gravadas”.

- **Resolución N° 11378-4-2007 del 28/11/2007**

“El hecho que los inmuebles no hubieran sido utilizados efectivamente, encontrándose desocupados, no puede conllevar al desconocimiento de los gastos efectuados desde que resultan razonables para la consecución de los fines de la empresa vinculados a la generación de sus rentas gravadas, siendo susceptibles de originar rentas potencialmente así como operaciones gravadas con el IGV, cuando dichos bienes no sean utilizados, en tanto son susceptibles potencialmente de originar operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, considerando que se cumple con el principio de causalidad y con

los requisitos para obtener el crédito fiscal en la medida que los bienes se adquieren para ser destinados a la generación de rentas gravadas y a operaciones por las que se deba pagar el indicado impuesto, y no a otros fines, por lo que el cuestionamiento de la Administración al estar referido únicamente a la no utilización de los bienes carece de sustento”.

- **Resolución N° 10151-3-2007 del 26/10/2007**

“El énfasis de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el destino de las adquisiciones hacia operaciones gravadas con el impuesto guarda coherencia con la técnica del valor agregado, en función a la cual está diseñado el citado impuesto, correspondiendo que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios se recupere el impuesto que afectó la etapa anterior a través del crédito fiscal, siendo el objeto de la imposición de cada una de las etapas no el valor total del bien o servicio sino el mayor valor que adquieren en cada una de ellas, evitándose una sucesiva imposición que grave impuesto sobre impuesto, o que se reitere la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior.

En tal sentido, lo relevante a efecto de determinar el crédito fiscal aplicable en el caso de sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas es verificar si las adquisiciones que otorgarían dicho crédito se destinan, esto es, se utilizan en operaciones por las que se debe pagar el impuesto, siendo estas las señaladas en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”.

- **Resolución N° 1266-4-2003 del 12/03/2003**

“El requisito establecido en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas es aplicable cuando las empresas realizan simultáneamente operaciones gravadas con el citado impuesto y operaciones exoneradas o inafectas de dicho tributo, teniendo por objeto evitar que aquellas adquisiciones gravadas con el impuesto que se destinan a las operaciones no gravadas que efectúe un contribuyente otorguen derecho a crédito fiscal”.

- **Resolución N° 814-2-98 del 14/10/1998**

“El artículo 18 del Decreto Legislativo N° 775 dispuso que las adquisiciones realizadas guarden relación de causalidad con la generación de los ingresos gravados o con el mantenimiento de la fuente productora y que se destinen a operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, con el propósito de no desvirtuar el esquema de imposición al valor agregado establecido para dicho tributo”.



CASO PRÁCTICO N° 7

Factura recibida con atraso

En el mes de diciembre del ejercicio 2018 la empresa LOS LIBERTADORES S.A., dedicada a la fabricación de prendas de vestir para niños, recibió un servicio de mantenimiento de una maquinaria utilizada en la producción de las prendas de vestir por parte de la empresa SERVICE PERÚ SAC. Dicho servicio ascendió a la suma de S/ 4,500.00.

Como información adicional, se sabe lo siguiente:

- Fecha de emisión del comprobante de pago : 20-12-2018
- Fecha de prestación del servicio : 20-12-2018
- Fecha de recepción del comprobante de pago : 28-06-2019

La empresa SERVICE PERÚ SAC figuraba en los datos del RUC en la condición de no habido, situación que regularizó antes del cierre del ejercicio 2018.

De acuerdo a la información proporcionada, LOS LIBERTADORES S.A. contaría con la factura de compra que, habiendo sido emitida en el periodo diciembre de 2018, ha sido recepcionada en el período mensual de junio de 2019.

En ese sentido, la factura correspondería a servicios de mantenimiento de bienes (maquinarias) contratados durante el ejercicio gravable 2018, que fueron incluidos como parte del costo de la empresa LOS LIBERTADORES S.A., durante dicho ejercicio.

Considerando lo anterior se consulta si la empresa LOS LIBERTADORES S.A. podría utilizar como crédito fiscal el IGV consignado en el comprobante de compra.

SOLUCIÓN:

Según resulta de lo establecido en el artículo 18 de la Ley del IGV, otorgan derecho al crédito fiscal aquellas operaciones que cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- Sean permitidas como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta; y,
- Sean destinadas a operaciones por las que se deba pagar el IGV.

Respecto al primer requisito, y específicamente en lo relacionado al sustento del gasto, se deberá tener en cuenta lo establecido en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago. Sobre el particular, se debe tener en cuenta el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 15231-10-2011,

según el cual, para que los desembolsos que constituyen gastos para efectos del Impuesto a la Renta puedan ser considerados como tales, deberán ser sustentados con los respectivos comprobantes de pago, debiendo dichos documentos encontrarse en posesión de la empresa al momento de efectuarse la determinación de la renta imponible de tercera categoría⁽¹⁴⁾.

Tratándose de los requisitos que los comprobantes de pago deben cumplir para sustentar el costo, hasta el 31 de diciembre de 2012, la Ley del Impuesto a la Renta no contempló restricción, siendo que más bien, con la modificación efectuada por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1120, vigente a partir del 1 de enero de 2013, se estableció como requisito el hecho de contar con un comprobante de pago para sustentar los costos incurridos en determinado ejercicio gravable.

Por otra parte, el inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV, que regula los requisitos formales que se deben cumplir para tener derecho a utilizar el crédito fiscal, así como el párrafo 3.1 del numeral 3 del artículo 10 del reglamento de dicha ley, establecen que la anotación en el Registro de Compras del comprobante de pago que otorga derecho a la utilización del crédito fiscal deberá efectuarse en el mes de su emisión o dentro de los doce (12) meses siguientes a dicha emisión, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley N° 29215.

Considerando lo previsto en las normas antes citadas, así como la información proporcionada por LOS LIBERTADORES S.A., somos de la opinión de que el IGV consignado en la factura de compra emitida en el periodo diciembre de 2018 por el servicio de mantenimiento prestado por la empresa SERVICE PERÚ en diciembre de 2018 sí otorgaría derecho a utilizar el crédito fiscal en diciembre de 2018.

A primera vista, al ser considerados los servicios de mantenimiento contratados por LOS LIBERTADORES S.A. como parte del costo de sus productos terminados (prendas), se cumplirían los requisitos sustanciales exigidos por el artículo 18 de la Ley del IGV, ello aun cuando a la fecha de determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2018, LOS LIBERTADORES S.A. no pudiera contar con los comprobantes de pago que sustentan dicho costo.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta importante tener en cuenta que, a partir del 1 de enero de 2018, el IGV que corresponda a desembolsos que constituyan costo para efecto del Impuesto a la Renta podrá ser utilizado como crédito fiscal siempre que se cuente con el respectivo comprobante de pago al momento de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se efectúe su deducción, esto es, antes de la presentación de la declaración jurada anual del referido impuesto.

Por otra parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que no será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(14) Considerar el criterio vertido en el Informe N° 005-2017-SUNAT/5D0000

- i. Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- ii. La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

En ese sentido, de acuerdo con el enunciado del caso, el proveedor (SERVICE PERÚ SAC) ha regularizado su condición de no habido antes del 31 de diciembre del 2018, por lo que el costo por el servicio de mantenimiento sería deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Por ello, al cumplir los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del IGV, el IGV consignado en el comprobante de pago emitido en diciembre y anotado en el Registro de Compras en el periodo junio de 2019 será considerado crédito fiscal del IGV.

En el aspecto contable, bajo el entendido de que el asiento en el libro diario se efectúa en el mes de diciembre, se deberá efectuar el siguiente asiento contable teniendo en cuenta lo dispuesto en el PCGE:

----- X -----	
63 Gastos de servicios prestados por terceros	3,813.56
634 Mantenimiento y reparaciones	
6343 Inmuebles, maquinaria y equipo	
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	686.44
401 Gobierno central	
4011 Impuesto General a las Ventas	
40111 IGV - Cuenta propia	
401111 IGV por aplicar	
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros	4,500.00
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
4211 No emitidas	
x/x Por la provisión del servicio de mantenimiento.	
----- X -----	

Cabe añadir que el destino de la provisión del gasto por el servicio de mantenimiento (S/ 3813.56) será al centro de costos del elemento 9 que establece el PCGE como "costo de producción".

Por último, en el periodo junio de 2019, la empresa LOS LIBERTADORES S.A. deberá efectuar el asiento de regularización del IGV como crédito fiscal reclasificando la cuenta 40111 IGV - Cuenta propia en el debe con abono (salida a la cuenta 401111 IGV por aplicar).



CASO PRÁCTICO N° 8

Uso del crédito fiscal relacionado con bonificaciones por ventas

La empresa Importadora Zona Smart E.I.R.L., con RUC N° 20000000005, tiene como actividad principal la comercialización de electrodomésticos para el hogar. Como parte de su política comercial tiene establecido el otorgamiento a sus clientes de bonificaciones extraordinarias que permitan incentivar las ventas.

Es así que, con fecha 05.01.2019, realiza una venta de un Smart TV LED 40" valorizado en S/ 2,999.00 incluido el IGV, por el cual obsequia un Blu Ray valorizado en S/ 299.00.

Dato adicional:

- El costo del Smart TV LED 40" es de S/ 2,699.00

La empresa comercializadora consulta si el IGV que gravó la compra del Blu Ray otorgará derecho a utilizarlo como crédito fiscal.

SOLUCIÓN:

El tercer párrafo del inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley de IGV señala que, para efecto del IGV, no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5 del citado reglamento, excepto el literal c).

Estos requisitos son los siguientes:

- Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros.
- Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.
- Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Sobre la base de lo expuesto, en tanto la empresa Importadora Zona Smart E.I.R.L. tiene como política comercial entregar este tipo de bonificaciones a sus clientes, la entrega del Blu Ray no será considerada como una venta y, por tanto, no se encontrará gravada con el IGV.

No obstante tratarse de una operación no gravada con el IGV, consideramos que el IGV que gravó la compra del bien entregado como bonificación sí otorga derecho a su uso como crédito fiscal, pues su entrega se relaciona con la actividad empresarial de la empresa.

En efecto, conforme lo hemos indicado al desarrollar el cumplimiento de los requisitos sustanciales que otorgan derecho al crédito fiscal, la empresa que realiza un retiro de bienes (como es el caso de las bonificaciones sobre ventas realizadas) sí podría utilizar como crédito fiscal el IGV que le fue trasladado al adquirir dichos bienes siempre que su destino, no de manera directa sino de manera indirecta, esté asociado a una operación gravada con el IGV.

Sobre el particular, resulta importante anotar la opinión de Villanueva Gutiérrez según la cual: “La técnica de impuesto sustenta que las entregas gratuitas relacionadas al negocio deberían ser neutrales al impuesto, de modo que su adquisición debe otorgar derecho al crédito fiscal y su entrega gratuita no debe estar gravada con el impuesto. Esto ocurre con las excepciones previstas en el reglamento (retiros promocionales, muestras médicas y bonificaciones) en las cuales las adquisiciones vinculadas a tales retiros otorgan derecho al crédito fiscal y no se gravan como retiro de bienes, lo que guarda plena coherencia con el fundamento técnico de gravar los retiros solo cuando se trate de consumos privados ajenos a la actividad empresarial del sujeto”⁽¹⁵⁾.

2.2. Requisitos formales

El artículo 19 de la Ley del IGV⁽¹⁶⁾ establece requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 18, tales como la discriminación del IGV asumido en los comprobantes de pago, que los comprobantes de pago hayan sido emitidos correctamente, y que dichos comprobantes de pago se hayan anotado en el Registro de Compras.

Consideramos que, si bien tales requisitos apuntan a conseguir un adecuado control de la aplicación del crédito fiscal, de modo tal que se facilite la labor de control y de fiscalización de la Administración Tributaria, su inobservancia debería dar lugar a la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones formales y no al desconocimiento del crédito fiscal.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 202-2016-SUNAT/5D0000 del 30/12/2016**

“En el supuesto de un contrato de arrendamiento financiero sobre vehículos y/o inmuebles en el que se ha pactado que cuando el arrendador, que es una entidad bancaria, realice los pagos del impuesto vehicular, impuesto predial y/o

(15) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales. Doctrina y jurisprudencia*. Pacífico Editores. Lima, enero 2014, p. 8.

(16) El artículo 19 fue modificado por la Ley N° 29214, publicada el 23/04/2008.

arbitrios que recaen sobre los citados bienes, dichos importes sean trasladados a través de cuotas mensuales (ordinarias o extraordinarias) al arrendatario, el IGV que grava tales cuotas, consignado separadamente en los comprobantes de pago respectivos, podrá ser utilizado como crédito fiscal por el arrendatario, siempre que: a) la adquisición del bien objeto del contrato sea necesaria para producir su renta o mantener su fuente; b) dicho bien sea destinado a operaciones por las que se deba pagar el IGV; y c) se cumplan los requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo 19 de la Ley del IGV, lo que deberá verificarse en cada caso en concreto”.

- **Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000 del 28/09/2005**

“En caso que no se cumpla con alguno de los requisitos formales del crédito fiscal previstos en el artículo 19 del TUO de la Ley del IGV y no pueda subsanarse dicho incumplimiento, el IGV que afectó las adquisiciones podrá constituir gasto o costo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 825-4-97 del 27/08/1997**

“La naturaleza de los impuestos al valor agregado, dentro de los que se encuentra el Impuesto General a las Ventas, no puede ser desnaturalizada vía impedimentos formales que responden más a lineamientos de fiscalización que a razones de técnica tributaria”.

Veamos en qué consisten tales requisitos:

i. Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago

De acuerdo con el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV, el primer requisito formal exige que el IGV esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito o en la copia autenticada por el agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

Precisa además el mencionado inciso a) que los comprobantes de pago y documentos a que se hace referencia son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.

Sobre el particular, tenemos que el primer párrafo del artículo 38 de la Ley del IGV establece la obligación de los contribuyentes del impuesto de entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, que deben ser emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

Asimismo, el segundo párrafo del mismo artículo 38 establece que en las operaciones con otros contribuyentes del impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto de este. Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el mencionado impuesto.

Como se podrá apreciar, el citado artículo 38 impone obligaciones específicas sobre la forma de emisión del comprobante de pago por parte de los sujetos del impuesto.

No obstante, resulta importante anotar que este primer requisito de forma establecido en el artículo 19 de la Ley del IGV es aplicable en la medida en que estemos frente a un comprobante de pago que, de acuerdo a las normas pertinentes, sustente el crédito fiscal.

Para tal efecto, es oportuno señalar que, según el Reglamento de Comprobantes de Pago, los comprobantes de pago que sustentan crédito fiscal son:

- La factura
- El ticket-factura
- La liquidación de compra
- Algunos de los documentos autorizados señalados en el numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago⁽¹⁷⁾.

Cabe anotar que en tales comprobantes de pago y/o documentos autorizados, además de discriminar el IGV, se deberá identificar, entre otra información, al adquirente

(17) De acuerdo con el numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se consideran como documentos que otorgan derecho al crédito fiscal, entre otros, a los siguientes:

- a. Boletos de aviación.
- b. Documentos emitidos por empresas del sistema financiero.
- c. Documentos emitidos por AFPs.
- d. Recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua.
- e. Recibos emitidos por servicios públicos de telecomunicaciones.
- f. Cartas de porte aéreo y conocimientos de embarque.
- g. Pólizas emitidas por las bolsas de valores, bolsas de productos o agentes de intermediación.

o usuario, la descripción del bien y/o servicio adquirido, así como el monto de la operación.

En efecto, el requisito establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV debe ser aplicado en concordancia con lo dispuesto en la Ley 29215⁽¹⁸⁾.

Así, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Ley N° 29215, adicionalmente al requisito formal establecido en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV que analizaremos a continuación, 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:

- a) 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);
- b) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- c) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- d) 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 suma, para cumplir con el requisito formal establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV, no bastará con que se discrimine el IGV que grava la adquisición del bien o del servicio, sino que además se deberá identificar al adquirente o usuario, la descripción del bien y/o servicio adquirido, así como el monto de la operación; y todo esto deberá constar en un comprobante de pago (factura, ticket-factura o liquidación de compra) o un documento autorizado por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Cabe precisar que el requisito referido a que se discrimine el IGV que grava la adquisición del bien o del servicio no será exigido tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados.

(18) 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 23/04/2008.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 108-2014-SUNAT/5D0000 del 28/11/2014**

“(..) tanto la factura electrónica emitida mediante el Sistema de Emisión Electrónica en SUNAT Operaciones en Línea como la emitida desde los sistemas del contribuyente constituyen comprobantes de pago electrónicos que, como tales, son emitidos en formato digital, habiéndose previsto, además, su otorgamiento a los adquirentes o usuarios mediante medios electrónicos.

Nótese que las referidas normas no exigen para la validez o reconocimiento de efectos a dichos comprobantes de pago, la existencia o entrega de una representación impresa de estos; por el contrario, la entrega de una representación impresa de la factura electrónica regulada por la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT se ha previsto como adicional al otorgamiento del mencionado comprobante de pago electrónico, siendo que, incluso, en este caso la norma expresamente señala que es respecto de este último documento que debe verificarse el cumplimiento de las obligaciones vinculadas con comprobantes de pago a cargo del emisor electrónico y del adquirente o usuario.

Así pues, es en ese contexto que se prevé que ella pueda ser utilizada para ejercer el derecho a crédito fiscal, así como para sustentar gasto o costo para efecto tributario, bastando para tales efectos el ejemplar de la factura electrónica sin que sea necesario contar con una representación impresa de dicho comprobante de pago.

Abona a lo anterior lo establecido en el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, según el cual “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 otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, en cuyo caso el crédito fiscal se ejercerá con esta última (...)”.

“No es necesario contar con una representación impresa de las facturas electrónicas emitidas a través del Sistema de Emisión Electrónica en SUNAT Operaciones en Línea a que se refiere la Resolución de Superintendencia N° 1882010/SUNAT o del Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, para efectos de sustentar el costo o gasto y/o crédito fiscal por las operaciones que tales comprobantes acreditan”.

Conforme fluye de la citada norma, en el caso de las facturas electrónicas se ha previsto que el crédito fiscal se ejerza con un ejemplar de dicho comprobante de pago, salvo que la normativa sobre la materia haya dispuesto que lo que se

otorgue al adquirente o usuario sea su representación impresa, lo que –tal como se ha indicado precedentemente– no ocurre tratándose de los comprobantes de pago electrónicos materia de análisis.

Asimismo, y en relación con la deducción del costo o gasto para efectos tributarios, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 y el inciso j) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente, el costo y gasto se sustenta con el comprobante de pago correspondiente, calidad que tienen las facturas electrónicas emitidas de conformidad con las Resoluciones de Superintendencia N°s 188-2010/SUNAT y 097-2012/SUNAT; habiéndose señalado la no deducibilidad únicamente tratándose de gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Por lo expuesto, corresponde concluir que no es necesario contar con una representación impresa de las facturas electrónicas emitidas a través del Sistema de Emisión Electrónica en SUNAT Operaciones en Línea a que se refiere la Resolución de Superintendencia N° 188-2010/SUNAT o del Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, para efectos de sustentar el costo o gasto y/o crédito fiscal por las operaciones que tales comprobantes acreditan”.

- **Informe N° 017-2014-SUNAT/5D0000 del 24/06/2014**

“El IGV consignado en un comprobante de pago emitido por la venta de bienes o prestación de servicios con anterioridad a los momentos previstos en los numerales 1, 4, 5 y 7 del artículo 5 del RCP podrá ser deducido como crédito fiscal a partir de la fecha de emisión de dicho comprobante de pago, en tanto se cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos para tal efecto en la legislación del IGV”.

- **Informe N° 093-2011-SUNAT/2B0000 del 11/08/2011**

“La emisión tardía de un comprobante de pago 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.

Así, 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”.

- **Informe N° 024-2011-SUNAT/2B0000 del 10/03/2011**

“A fin de verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el crédito fiscal del IGV, se debe tener en cuenta lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, el artículo 1 de la Ley N° 29215 y el precedente vinculante establecido mediante la RTF N° 01580-5-2009, sin perjuicio que dichos requisitos formales no son de aplicación a los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados.

Para verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se deberá tener en cuenta lo señalado en el inciso j) del artículo 44 y el cuarto párrafo del artículo 51 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso o) del artículo 21 del Reglamento de dicha ley.

Lo antes señalado es sin perjuicio del cumplimiento de otras normas relativas al crédito fiscal del IGV y al gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución de Observancia Obligatoria N° 01580-5-2009 del 03/03/2009**

“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, modificado por la Ley N° 29214, 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”.

- **Resolución N° 3941-5-2010 del 16/04/2010**

“No procede utilizar el crédito fiscal de comprobantes de pago emitidos sin detallar el IGV”.

ii. Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor y que el emisor haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión

El inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV establece expresamente como segundo requisito formal que los comprobantes de pago o documentos consignen 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.

En línea con el primer requisito formal establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV, aun cuando el referido artículo no lo ha establecido expresamente, el requisito establecido en el inciso b) debe ser entendido en el sentido de que el comprobante de pago o documento que sustente el crédito fiscal debe ser emitido de conformidad con las normas que los regulan, como es el caso del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que dichos comprobantes de pago y/o documentos deberán cumplir con ciertos requisitos y/o características mínimas para que permitan ejercer el referido derecho al crédito fiscal.

En efecto, conforme lo habíamos indicado al desarrollar el primer requisito formal, en este caso, el artículo 1 de la Ley N° 29215 establece que 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:

- a) 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);
- b) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- c) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- d) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

Por su parte, el numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que el derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original de:

- El 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, así como 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.

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 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 establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tratándose de los casos en que se emiten liquidaciones de compra, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el documento donde conste el pago del impuesto respectivo.

- Copia autenticada por el agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por Aduanas que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.
- El comprobante de pago en el cual conste el valor del servicio prestado por el no domiciliado y el documento donde conste el pago del impuesto respectivo, en la utilización de servicios en el país.

En los casos de utilización de servicios en el país que hubieran sido prestados por sujetos no domiciliados, en los que por tratarse de operaciones que de conformidad con los usos y costumbres internacionales no se emitan los comprobantes de pago, el crédito fiscal se sustentará con el documento en donde conste el pago del impuesto.

- Los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, así como por los servicios públicos de telecomunicaciones. El arrendatario o subarrendatario podrá hacer uso de crédito fiscal como usuario de dichos servicios, siempre que cumpla con las condiciones establecidas en el Reglamento de Comprobante de Pago, esto es, que en el contrato de arrendamiento se haya convenido expresamente que el pago de tales servicios públicos será de cargo del arrendatario o subarrendatario, debiéndose además contar con el contrato

de arrendamiento o subarrendamiento debidamente legalizado por notario público.

DOCUMENTOS QUE RESPALDAN EL CRÉDITO FISCAL	
Supuesto	Documento
Para las adquisiciones de bienes y/o servicios locales	Original del comprobante de pago emitido por el vendedor o el prestador del servicio, el cual debe contener ⁽¹⁹⁾ : - La información establecida por el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV. - La información mínima 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. 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 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. Tratándose de los casos en que se emiten liquidaciones de compra, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el documento donde conste el pago del impuesto respectivo.
Para la importación de bienes	Copia autenticada por el agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por Aduanas que acrediten el pago del impuesto.
Utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados	Con el comprobante de pago en el cual conste el valor del servicio prestado por el no domiciliado y el documento donde conste el pago del Impuesto respectivo ⁽²⁰⁾ .
Servicios públicos en inmuebles arrendados	Con los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, así como por los servicios públicos de telecomunicaciones, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.

(19) Si los comprobantes de pago fueran objeto de robo o extravío, ello no implicará la pérdida del crédito fiscal, siempre que se cumpla con las siguientes condiciones:

- Se haya efectuado la denuncia policial correspondiente y se cuente con una copia certificada de la misma.
- Se haya comunicado a la Sunat el robo o extravío de los comprobantes de pago dentro de los quince (15) días hábiles siguientes de producidos los hechos, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismo. El cargo de recepción de esta comunicación así como la copia certificada de la denuncia policial deberán conservarse mientras el tributo no esté prescrito.
- Se tenga a disposición de la Sunat la segunda copia (la destinada a la Sunat) del comprobante de pago que ha sido objeto de robo o que se haya extraviado; o, en su defecto, la copia fotostática de la copia destinada a quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio. En este último caso, quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio –o su representante legal declarado en el RUC– deberá entregar dicha copia fotostática al adquirente o usuario que lo solicite y consignar en la misma su nombre y apellidos, documento de identidad, fecha de entrega y, de ser el caso, el sello de la empresa.

(20) En los casos de utilización de servicios en el país que hubieran sido prestados por sujetos no domiciliados, en los que por tratarse de operaciones que de conformidad con los usos y costumbres internacionales no se emitan los comprobantes de pago, el crédito fiscal se sustentará con el documento en donde conste el pago del impuesto.

DOCUMENTOS QUE RESPALDAN EL CRÉDITO FISCAL	
Supuesto	Documento
Pólizas emitidas por la Bolsa de Productos	Con la póliza emitida por la Bolsa de Productos.
Servicios públicos en inmuebles arrendados	Con los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, así como por los servicios públicos de telecomunicaciones, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.
Pólizas emitidas por la Bolsa de Productos	Con la póliza emitida por la Bolsa de Productos.
Modificación al valor de las operaciones de venta, prestación de servicios o contratos de construcción o en el valor de las importaciones de bienes	<ul style="list-style-type: none"> - Las modificaciones en el valor de las operaciones distintas a la importación de bienes: con el original de la nota de débito o crédito, según corresponda. - Las modificaciones en el valor de las importaciones: con la liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por Aduanas que acredite el mayor pago del Impuesto.
Cuando el sujeto del impuesto subsane una omisión en la determinación y pago del impuesto con el pago posterior a través de la correspondiente declaración rectificatoria, y traslade dicho impuesto al adquirente para que lo pueda utilizar como crédito fiscal.	Con el original de la nota de débito y con la copia autenticada notarialmente del documento de pago del impuesto materia de la subsanación.

Asimismo, el numeral 2.5 del artículo 6 del reglamento establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV, considerando lo señalado por el artículo 1 de la Ley N° 29215, se entenderá por:

- Emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos: A aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:
 - a) Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro.
 - b) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal.
 - c) Cuento con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda.

Nótese que los supuestos previstos para considerar al emisor del comprobante de pago como “emisor habilitado” no hacen referencia a la condición del emisor en la fecha de emisión de los comprobantes de pago, esto es, si el emisor tiene o

no la condición de “habido”; razón por la cual, consideramos que no se podría desconocer el derecho al crédito fiscal en el supuesto de que los comprobantes de pago o documentos que los sustentan hayan sido emitidos por un sujeto que, a la fecha de su emisión, tuviese la condición de “no habido”.

EMISOR HABILITADO PARA EMITIR COMPROBANTES DE PAGO O DOCUMENTOS

Detalle

Aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos:

- Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro;
- No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal; y,
- Cuenten con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda.

- Información mínima a que se refiere el artículo 1 de la Ley N° 29215: A la siguiente:
 - a) 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);
 - b) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
 - c) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y,
 - d) Monto de la operación: precio unitario, valor de venta de los bienes vendidos, valor de la retribución, valor de la construcción o venta del bien inmueble, e importe total de la operación.

Cabe anotar que el artículo 1 de la Ley N° 29215 establece también que, 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.

Se entiende que como información que ha sido consignada en forma errónea aquella que no coincide con la correspondiente a la operación que el comprobante de pago pretende acreditar.

Tratándose del nombre, denominación o razón social y número de RUC del emisor, no se considerará que dicha información ha sido consignada en forma errónea si a pesar de la falta de coincidencia señalada, su contrastación con la

información obtenida a través de los medios de acceso público de la Sunat no permite confusión.

La no acreditación en forma objetiva y fehaciente de la información antes descrita que hubiera sido consignada en forma errónea acarreará la pérdida del crédito fiscal contenido en el comprobante de pago en el que se hubiera consignado tal información.

En el caso de que la información no acreditada sea la referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación y al valor de venta, se considerará que el comprobante de pago que la contiene consigna datos falsos.

INFORMACIÓN MÍNIMA QUE DEBEN CONTENER LOS COMPROBANTES DE PAGO - LEY N° 29215	
	Detalle
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)
Identificación del comprobante de pago	Numeración, serie y fecha de emisión
Descripción y cantidad	Descripción del bien, servicio o contrato objeto de la operación
Monto de la operación	- Precio unitario; - Valor de venta; e, - Importe total de la operación

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 059-2017-SUNAT/7T0000 del 20/12/2017**

- “1. Si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato preimpreso 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 Impuesto a la Renta.
2. Si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato preimpreso 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 Reglamento de Comprobantes de Pago 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 de 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 preimpreso, este permitirá al adquirente o usuario sustentar gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta 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”.

- **Informe N° 024-2011-SUNAT/2B0000 del 10/03/2011**

“A fin de verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el crédito fiscal del IGV, se debe tener en cuenta lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, el artículo 1 de la Ley N° 29215 y el precedente vinculante establecido mediante la RTF N° 01580-5-2009, sin perjuicio que dichos requisitos formales no son de aplicación a los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados.

Para verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se deberá tener en cuenta lo señalado en el inciso j) del artículo 44 y el cuarto párrafo del artículo 51 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso o) del artículo 21 del reglamento de dicha ley.

Lo antes señalado es sin perjuicio del cumplimiento de otras normas relativas al crédito fiscal del IGV y al gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 1120-8-2016 del 04/02/2016**

“(…) cuando el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala, entre otros, que ‘(…) el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión’,

no está haciendo referencia a su condición a la fecha de emisión de los comprobantes de pago o documentos, esto es, si está como ‘no habido’, lo que queda corroborado con lo dispuesto por el numeral 2 del acápite 2.5. del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 137-2011-EF, que estableció que debía entenderse por “emisor habilitado” a la fecha de emisión de los comprobantes de pago o documentos a aquel que: i) estuviera inscrito en el RUC y la Sunat no le haya notificado su baja de inscripción en dicho registro; ii) no estuviera incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal; y, iii) contara con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda.

Que, sin embargo, la Administración no ha tomado en cuenta que el texto del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, que recoge los requisitos formales que debe cumplir todo contribuyente a fin de ejercer el derecho al crédito fiscal, no contempla, a diferencia del texto anterior a dicha modificación, que no podía utilizarse el crédito fiscal sustentado con comprobantes de pago emitidos por sujetos con la condición de “no habido” a la fecha de su emisión; por lo que mal podría la Administración sustentar el reparo al crédito fiscal (...) en el solo hecho que el sujeto del impuesto a la fecha que emitió las facturas tuviese la condición de ‘no habido’”.

- **Resolución N° 13888-4-2014 del 18/11/2014**

“No corresponde usar el crédito fiscal si el proveedor tiene la calidad de ‘baja de oficio’ según la web de la Sunat, además que esta circunstancia puede ser verificada al estar disponible para el público en forma directa”.

- **Resolución N° 6730-2-2014 del 04/06/2014**

“A partir de la vigencia de las Leyes N°s 29214 y 29215, la falta de anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras dentro del plazo máximo de doce meses implica la pérdida del derecho a ejercer el crédito fiscal correspondiente. En ese sentido, no resulta atendible el argumento de que tratándose de un impuesto al valor agregado el desconocimiento del crédito fiscal por aspectos formales va en contra de su neutralidad.

(...) no resulta atendible el argumento de que el desconocimiento del crédito fiscal por ausencia de requisitos formales afecta el principio de no confiscatoriedad, pues la carga del impuesto recae en ella y no en el consumidor final, debido a que el desconocimiento del crédito fiscal es una consecuencia

del incumplimiento del propio contribuyente, no afectando la traslación del impuesto y su incidencia en el consumidor final”.

- **Resolución N° 2564-3-2003 del 16/05/2003**

“Que el extravío del comprobante no acarrea la pérdida del derecho a deducir el crédito fiscal cuando la preexistencia de dicho comprobante y la realización de la operación resultan comprobables, debiendo la Administración Tributaria efectuar un cruce de información para verificar que las compras fueron reales a fin de validar el uso del crédito fiscal”.

- **Resolución N° 7192-1-2002 del 13/12/2002**

“Son correctos los reparos al crédito fiscal por facturas en las cuales no se ha discriminado el impuesto, por facturas que no consignan la razón social o el número de RUC de la recurrente en su condición de adquirente o usuaria, por facturas en las que el número anotado no era el que le correspondía, por facturas giradas a nombre de terceros, toda vez que de la revisión de tales comprobantes se observa que han sido emitidos contraviniendo los dispositivos antes mencionados, impidiendo la correcta identificación de quien efectuó la operación que generó el referido crédito, pese a que la recurrente estaba en la posibilidad de asegurar tal cumplimiento”.

- **Resolución N° 00709-1-2001 del 15/06/2001**

“Son correctos los reparos al crédito fiscal sustentado mediante documentos emitidos por Aduanas a nombre de las agencias o concesionarios postales, toda vez que en virtud a lo establecido en el Reglamento Aduanero de Tráfico Postal, así como en la ley y reglamento del IGV, dichos documentos tienen que estar emitidos a nombre de la empresa destinataria de los bienes a efectos de poder ejercer esta su derecho al crédito fiscal”.

- **Resolución N° 120-5-1999 del 04/08/1999**

“No se pierde el derecho a utilizar el crédito fiscal cuando el comprobante de pago se ha emitido consignando la razón social anterior del contribuyente, dado que se trata del mismo adquirente y no de un tercero”.

- **Resolución N° 2353-4-1996 del 31/03/1997**

“Si bien el artículo 6, numeral 2 del Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece que el derecho al crédito fiscal se ejerce únicamente con el original del comprobante de pago o declaración única de importación, ello no implica que si

se produjera el extravío posterior de dicho documento, tal hecho determine la pérdida a la deducción del crédito fiscal, cuando la preexistencia del documento y la realización de la operación resultan comprobables”.



CASO PRÁCTICO N° 9

Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra emitidas erróneamente

La empresa Negocios Internacionales S.A., dedicada a la fabricación de jugos en conserva, en el mes de marzo de 2019, adquirió desperdicios de caucho al Sr. Ángelo Sequeiros, por un importe de S/ 1,740.00

Adicionalmente se sabe que:

- El Sr. Ángelo Sequeiros Valdivia es una persona natural sin negocio que carece de RUC.
- Por la adquisición de los bienes, la empresa Negocios Internacionales S.A. emitió una liquidación de compra, en la que consignó el número de documento de identidad del Sr. Ángelo Sequeiros de manera errónea.

Considerando lo anterior, la empresa Negocios Internacionales S.A. consulta si el IGV consignado en la liquidación de compra podrá ser utilizado como crédito fiscal.

SOLUCIÓN:

El párrafo 1.3 del numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.

Considerando lo anterior, resultaba correcto que, para sustentar la adquisición de desperdicio de caucho, la empresa Negocios Internacionales S.A. emita una liquidación de compra al Sr. Alberto Guerrero.

Ahora bien, el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV establece como requisito formal para utilizar el crédito fiscal que en los comprobantes de pago o documentos se consigne 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.

En el presente caso ocurre que el emisor del comprobante de pago no es el proveedor sino más bien el comprador de los bienes, por lo que el requisito señalado anteriormente no sería de aplicación.

No obstante, resulta importante anotar lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley N° 29215, conforme al cual:

Adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 del TUO 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).

Considerando lo anterior, en el caso planteado, la empresa Negocios Internacionales S.A., al emitir la liquidación de compra, consignó de manera errónea el número de documento de identidad del Sr. Ángel Sequeiros (vendedor), por lo que no estaría cumpliendo con el requisito establecido en el mencionado artículo 1 de la Ley N° 29215.

No obstante, la referida ley señala que, excepcionalmente, se podrá utilizar el crédito fiscal aun cuando la información establecida en el artículo 1 de la Ley N° 29215 se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

Para efecto de lo anterior, la empresa Negocios Internacionales S.A. deberá acreditar documentariamente la fehaciencia de la adquisición realizada, de lo contrario no podrá utilizar como crédito fiscal el IGV consignado en la liquidación de compra.

iii. Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras

El inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV establece un tercer requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal, según el cual, los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan

sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras.

Sobre el particular, si bien el inciso c) del artículo 19 establece que el Registro de Compras debe estar legalizado antes de su uso (salvo que se trate del Registro de Compras llevado de manera electrónica) y reunir los requisitos previstos en el reglamento, el artículo 2 de la Ley N° 29215⁽²¹⁾, que complementa lo dispuesto en el citado inciso, dispuso que el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables⁽²²⁾.

Así, en el supuesto que el contribuyente que, estando obligado a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo lleva de manera manual o mecanizada, no perderá el derecho al crédito fiscal siempre que la anotación de los comprobantes de pago u otros documentos haya sido realizada en dicho Registro de Compras (manual o mecanizado), en la oportunidad que corresponda, antes de que la SUNAT requiera su exhibición y/o presentación.

Con relación a la oportunidad de la anotación de los comprobantes de pago y documentos que otorgan el derecho al crédito fiscal, el párrafo 2.2. del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, así como el numeral 3 del artículo 10 del dispositivo en mención, establecen que dichos documentos 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 el derecho al crédito fiscal en el periodo al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que dicho comprobante de pago o documento hubiese sido anotado.

Así, en caso la anotación del comprobante de pago o documento se realice en una hoja del Registro de Compras distinta a la del periodo en que se dedujo el crédito fiscal, el sujeto del IGV perderá dicho crédito.

(21) Modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 1116, publicado el 07/07/2012, vigente desde el 01/08/2012.

(22) El artículo 175 del TUO del Código Tributario establece que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, entre otras:

- i) Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos (numeral 1).
- ii) Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes (numeral 2).

Cabe precisar que, conforme a lo dispuesto por la Ley N° 29215, no se perderá el derecho al crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación de los comprobantes de pago o documentos respectivos en el Registro de Compras, si dicha anotación se efectúa en las hojas que correspondan al periodo en el que se dedujo dicho crédito fiscal y que sea una de las señaladas en la ley (esto es, en la hoja que corresponda al mes de emisión o del pago del impuesto o a los doce meses siguientes), antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación del referido Registro de Compras⁽²³⁾.

Lo anterior implica que si la SUNAT, a la fecha de notificación de un requerimiento, constata que el contribuyente utilizó el crédito fiscal de un comprobante de pago o documento que no se encontraba anotado en el Registro de Compras (sea manual o computarizado), se desconocerá el uso del crédito fiscal al no haberse cumplido con la formalidad prevista en el inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV.

Así, respecto de la oportunidad del ejercicio del derecho al crédito fiscal, podemos concluir lo siguiente:

- Que la obligación de anotar las operaciones en el Registro de Compras está sometido a los plazos previstos por el artículo 2 de la Ley N° 29215, esto es, al mes de emisión del comprobante de pago o documento, o al mes de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes.
- 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 el derecho al crédito fiscal en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Cabe precisar que el ejercicio del derecho al crédito fiscal y la anotación del comprobante de pago o documento que otorga dicho derecho no son actos que puedan hacerse en forma separada, sino que, por el contrario, el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo en el que se anotó dicho comprobante o documento, de lo contrario, se perderá el citado derecho. Asimismo, se entiende que la anotación debe efectuarse antes de la presentación de la declaración mediante la cual se ejerce la deducción del crédito.

(23) Resulta importante anotar que la Ley N° 29215 no efectúa distingo alguno en función a si el requerimiento con el que la Sunat solicita la exhibición y/o presentación del Registro de Compras se efectúa dentro de un procedimiento de fiscalización o si corresponde a un requerimiento cursado en virtud de otras actuaciones de la SUNAT, como sería el caso, por ejemplo, de un procedimiento de verificación del cumplimiento de obligaciones formales.

- Que no se perderá el derecho al crédito fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los doce meses siguientes– se efectúa antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

Lo anterior implica que si el sujeto del IGV hubiere ejercido el derecho al crédito fiscal en un período determinado sin haber efectuado de manera previa a la deducción la anotación del comprobante de pago o de los documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV, en la hoja del Registro de Compras correspondiente a dicho periodo (pudiendo ser este el del mes de su emisión, el de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes), procederá el reparo de dicho crédito fiscal.

No debe considerarse que en este caso se está reduciendo el plazo de doce meses con que se cuenta para anotar los comprobantes de pago o documentos en el Registro de Compras; por el contrario, entendemos que se ha establecido un plazo de regularización para que si en alguno de tales meses se hubiere ejercido el crédito fiscal sin anotar en el Registro de Compras los comprobantes de pago o los documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV que lo sustenten, se proceda a anotarlos en la hoja correspondiente al periodo en que se ejerció, hasta antes que la SUNAT le requiera al contribuyente su exhibición y/o presentación.

En tal caso, si la SUNAT, al requerir la exhibición y/o presentación del Registro de Compras de un periodo determinado, detectara que el comprobante de pago o documento cuyo crédito fiscal se ejerció, no ha sido anotado y el plazo de doce meses aún no ha transcurrido, si bien deberá repararlo en el periodo fiscalizado, no existiría impedimento legal alguno para que el contribuyente pueda utilizarlo en un periodo distinto al fiscalizado, siempre y cuando, reiteramos, anote el comprobante de pago o documento dentro del referido plazo de doce meses y ejerza el derecho en el mes de anotación, sin perjuicio de que, en caso corresponda, presente las declaraciones juradas rectificatorias respectivas.

Resulta importante anotar que si bien en el supuesto de que no se efectúe la anotación del comprobante de pago o documento dentro de los plazos establecidos en el artículo 19 de la Ley del IGV (esto es, el del mes de su emisión, el de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes), no se podrá ejercer el derecho al crédito fiscal, el IGV que hubiera gravado las adquisiciones de bienes y/o servicios se podrá contabilizar como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta en virtud de lo establecido en el artículo 69 de la Ley del IGV.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 052 -2018-SUNAT/7T0000 del 11/05/2018**

“Si con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1116 la SUNAT requiere al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras respecto de periodos tributarios anteriores a la vigencia de dicho decreto y advierte que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV no han sido anotados en el indicado registro, debe efectuar el reparo correspondiente y determinar la pérdida del crédito fiscal.

La incorporación del segundo párrafo del artículo 2 de la Ley N° 29215 efectuada por el citado decreto legislativo no implica una reducción de los doce meses con que se cuenta para anotar los mencionados comprobantes de pago o documentos en el indicado registro a efectos de poder ejercer el derecho al crédito fiscal”.

- **Informe N° 198-2016-SUNAT/5D0000 del 21/12/2016**

“El IGV que hubiere gravado la utilización de servicios prestados por no domiciliados, que se encuentre acogido a un fraccionamiento particular, solo se podrá utilizar como crédito fiscal a partir del periodo en que sea íntegramente cancelado, esto es, a partir de aquel en el cual se pague la última cuota del fraccionamiento.

(...) la anotación en el Registro de Compras del documento que acredita el pago del impuesto, el cual corresponde al de la última cuota del fraccionamiento, deberá realizarse a partir del periodo en que dicho pago se efectúa, debiendo anotarse en las hojas que correspondan a este periodo o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

En el mencionado supuesto, el contribuyente puede utilizar como crédito fiscal el total del IGV fraccionado, una vez cancelado este, aun cuando algunas cuotas del fraccionamiento hubieren sido pagadas en un período mayor a los doce (12) meses anteriores a aquel en el cual se hubiese efectuado la cancelación de la última cuota”.

- **Informe N° 0161-2015-SUNAT/5D0000 del 11/11/2015**

“Los contribuyentes que, estando obligados a llevar su Registro de Compras electrónico, lo lleven en forma manual o computarizada, incurrirán en la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 175 del TUO del Código Tributario.

A efectos de ejercer el derecho al crédito fiscal, los contribuyentes del IGV tienen la obligación de llevar un Registro de Compras en el cual deben anotar los comprobantes de pago o los documentos que correspondan; sin embargo, el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con dicho registro no es un elemento que determine la pérdida del crédito fiscal, siempre que la mencionada anotación se realice –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras.

En ese sentido, el hecho que un contribuyente que, estando obligado a llevar el Registro de Compras de manera electrónica, lo lleve de manera manual o mecanizada, no es un elemento que determine la pérdida del crédito fiscal, siempre que la anotación de los comprobantes de pago u otros documentos –en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– haya sido realizada en dicho Registro de Compras –manual o mecanizado– antes de que la SUNAT requiera su exhibición”.

- **Informe N° 132-2012-SUNAT/4B0000 del 17/12/2012**

“Se pierde el derecho al crédito fiscal en caso la anotación de los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV–en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del impuesto o a los 12 meses siguientes– se efectúe luego que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras, aun cuando dicho requerimiento no se encuentre dentro del marco establecido por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, respecto del período del IGV señalado en tal requerimiento”.

- **Informe N° 304-2003-SUNAT/2B0000 del 03/11/2003**

“El IGV consignado en los comprobantes de pago anotados en libros o registros diferentes al Registro de Compras no dará derecho al crédito fiscal.

El sujeto del IGV no debe tener más de un Registro de Compras en forma simultánea.

En caso que se regularice la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras del sujeto del Impuesto, el IGV consignado en dichos documentos podrá ser utilizado como crédito fiscal en tanto dicha anotación se efectúe dentro de los plazos previstos por la norma reglamentaria”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 7413-1-2016 del 09/08/2016**

“Para que el contribuyente pueda utilizar el crédito fiscal de los documentos de pago del Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, debe anotar dichos documentos en su Registro de Compras en las hojas que correspondieran al mes del pago del impuesto o en las correspondientes a alguno de los 12 meses siguientes, debiendo haber utilizado el crédito fiscal en los periodos que correspondan a las hojas en las que los referidos documentos hubiesen sido anotados”.

- **Resolución N° 7331-1-2016 del 05/08/2016**

“La normativa del IGV no ha previsto el ejercicio del crédito fiscal en términos de potestad sino en términos de deber, en tanto que aquella no prevé que dicho crédito puede ejercerse en cualquier periodo 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, ello sin perjuicio de lo establecido por el segundo párrafo del referido artículo 2, introducido por el Decreto Legislativo N° 116, esto es, que no se perderá el derecho fiscal si la anotación de los comprobantes de pago y demás documentos se efectúe antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación del Registro de Compras.

Que de lo expuesto el Tribunal concluyó 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 de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los 12 meses siguientes), y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo en el que se anotó dicho comprobante o documento; de lo contrario, se perderá el citado derecho, sin perjuicio de lo dispuesto por el segundo párrafo del referido artículo 2, introducido por el Decreto Legislativo N° 116”.

- **Resolución N° 09526-8-2014 del 12/08/2014**

“Que la recurrente exhibió su Registro de Compras sin la anotación de los comprobantes de compras en los periodos de octubre a diciembre de 2012.

Que, si bien la recurrente había puesto al día el indicado registro, la referida anotación fue posterior a la notificación del requerimiento, por lo que procedía reparar el crédito fiscal por el Impuesto General a las Ventas de los periodos de octubre a diciembre de 2012, en aplicación del artículo 2 de la Ley N° 29215, modificada por Decreto Legislativo N° 1116.

Que la exhibición del referido registro no enerva el reparo al crédito fiscal, el cual se basa en la falta de anotación de los comprobantes de pago.

Asimismo, se estableció la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, cabe indicar que la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1116 no implica una reducción de los 12 meses con que se cuenta para anotar los comprobantes de pago que sustentan el crédito fiscal, toda vez que la actuación de la Administración se ha dirigido a establecer que al no haberse anotado los comprobantes de pago de compras en el Registro de Compras de los periodos octubre a diciembre de 2012, no puede utilizarse el crédito fiscal por los citados periodos, sin que ello implique que la recurrente esté impedida de utilizarlo en periodos distintos al fiscalizado, siempre y cuando la anotación en el indicado registro esté dentro del periodo de 12 meses a que se refiere el artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que lo señalado por el particular carece de sustento”.

- **Resolución N° 07323-4-2014 del 18/06/2014**

“Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que el incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados al Registro de Compras no involucra la pérdida del crédito fiscal, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 1580-5-2009 y 05042-5-2013, que interpretaron las Leyes N°s 29214 y 29215, se debe señalar que en efecto el incumplimiento de tales requisitos no conlleva la pérdida del crédito fiscal, estableciéndose en el artículo 2 de la Ley N° 29215, que los comprobantes pueden ser anotados en dicho registro 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 meses siguientes; de lo que se entiende que para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago deben encontrarse anotados, y en caso ello no ocurriera antes que la Administración requiera al contribuyente la presentación del Registro de Compras, este aún puede anotarlo dentro del plazo de los 12 meses siguientes al de su emisión o pago, según sea el caso, a fin de no perder dicho derecho, mas no corresponde que sean anotados en los registros de compras correspondientes a los periodos de fiscalización, según los alcances de la incorporación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1116”.

- **Resolución N° 6730-2-2014 del 04/06/2014**

“Para determinar si existe un plazo para realizar las anotaciones en el Registro de Compras, debe considerarse que si bien la Ley N° 29214 establece que los comprobantes y documentos deben ser anotados en cualquier momento en el Registro de Compras, es necesario armonizar lo expuesto con lo previsto por la Ley N° 29215, que establece que estos deben ser anotados en las hojas que correspondan al mes de su emisión o del pago del impuesto, según sea el caso, o el que corresponda a los doce meses siguientes de su emisión. Por consiguiente, cabe interpretar que será dentro de estos términos en los que debe efectuarse la anotación de los comprobantes y documentos antes citados, y que ‘Ello se justifica (...), en una interpretación conjunta de las normas, en las características del Impuesto General a las Ventas y en la importancia de los libros y registros contables respecto de dichas características’.

Que a partir de la vigencia de las Leyes N°s 29214 y 29215, la falta de anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras dentro del plazo máximo de doce meses implica la pérdida del derecho a ejercer el crédito fiscal correspondiente”.

- **Resolución N° 1535-4-2014 del 04/02/2014**

“Si bien el incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes relacionados con el Registro de Compras no implica la pérdida del derecho al crédito fiscal, ello no supone que este se pueda ejercer sin acreditar la existencia del mencionado registro, pues es con su exhibición con la que se podrá verificar que los comprobantes de pago por los que se pretende ejercer el crédito fiscal se encontraban anotados en él. El beneficio que otorga la citada norma implica la existencia de un Registro de Compras en el que se puedan verificar los requisitos formales que se habrían dejado de cumplir, como son su no legalización, la no anotación de comprobantes de pago, o su anotación tardía o defectuosa.

Para tener derecho al crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se cuenta con los comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas y que estos hayan sido debidamente anotados en el Registro de Compras”.

- **Resolución N° 1164-2-2014 del 24/01/2014**

“Para tener derecho al crédito fiscal debe acreditarse, entre otros aspectos, que se cuenta con los comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas y que estos hayan sido anotados en el Registro de Compras”.

- **Resolución de Observancia Obligatoria N° 01580-5-2009 del 03/03/2009**

- “i) La legalización del Registro de Compras no constituye un requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal.
- ii) La anotación de operaciones en el Registro de Compras debe realizarse dentro de los plazos del art. 2 de la Ley N° 29215. El derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el periodo al que corresponda la hoja del citado registro en la que se hubiese anotado el comprobante de pago.
- iii) (...)
- iv) Excepcionalmente, cuando por los periodos anteriores a la vigencia de la Ley N° 29215 se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal en base a un comprobante de pago no anotado, anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho al crédito fiscal se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos previstos por su Segunda Disposición Complementaria, así como los previstos por los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV, modificada por las Leyes N°s 29214 y 29215, y la Primera Disposición Final del TUO del D. Leg. N° 940, que regula el SPOT.
- v) Las Leyes N°s 29214 y 29215 son aplicables a los periodos anteriores a su entrada en vigencia en los supuestos previstos por la Disposición Final Única de la Ley N° 29214 y la Disposición de la Ley N° 29215.
- vi) La anotación tardía de comprobantes de pago no implica la pérdida del crédito fiscal (Primera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 29215)”.

- **Resolución N° 1462-1-2004 del 12/03/2004**

“Se confirma la apelada por cuanto no se cumplió con exhibir los comprobantes de pago de compras ni el Registro de Compras no obstante los dos requerimientos cursados, y si bien se aduce el robo del libro contable, dicha circunstancia se produjo con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado por la Administración. Además, no se encuentra acreditado que la omisión a la presentación de documentación haya sido originada por causa no imputable a la recurrente, ni que haya cumplido con pagar o afianzar la deuda tributaria, siendo por otra parte que de conformidad con los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de acuerdo a reiterados pronunciamientos de este Tribunal Fiscal, tales como los contenidos en las Resoluciones N°s 828-3-2001 y 463-5-2001, para la utilización del crédito fiscal, el mismo debe estar sustentado con comprobantes de pago debidamente emitidos, correctamente

llenados y oportunamente registrados, por tratarse del documento que sirve como base para determinar el tributo, así como para el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que de no contarse con el mismo no procede ejercitar el derecho a emplear el referido crédito”.

- **Resolución N° 00119-4-1999 del 09/02/1999**

“El desconocimiento del crédito fiscal por motivos no señalados en la ley, sino en su reglamento, vulnera el principio de legalidad rector en el Derecho Tributario, ya que ello significa una alteración en la naturaleza del tributo contenida en la propia ley y desconocer el hecho sustancial soportado en la realidad económica de las adquisiciones efectuadas”.

- **Resolución N° 261-3-1998 del 13/03/1998**

“Que el derecho al crédito fiscal se constituye con el cumplimiento de los requisitos sustanciales, mientras que su ejercicio se sujeta al cumplimiento de los requisitos formales, pudiendo concluirse que la falta de anotación del crédito, si bien no enerva el derecho a usarlo, limita su ejercicio”.

- **Resolución N° 228-2-1997 del 19/02/1997**

“El crédito fiscal solo puede ser utilizado contra las operaciones que se generen a partir del mes en que fueron emitidas y registradas y no contra ventas de periodos anteriores a la emisión de las facturas que la sustentan”.

- **Resolución N° 1612-1-1996 del 29/11/1996**

“Ni la Ley del Impuesto General a las Ventas ni su Reglamento, así como el Reglamento del Comprobante de Pago, contemplan la restricción del uso del crédito fiscal si es que los proveedores no pagan el impuesto en su oportunidad. La circunstancia que, al efectuarse la verificación y cruce de información posterior, se determine que el proveedor no ha pagado el impuesto, no es un hecho atribuible al comprador”.



CASO PRÁCTICO N° 10

Utilización del IGV que grava servicios prestados por no domiciliados

La empresa argentina Vamos a la Sele S.A.C. dedicada al rubro de selección de personal le brinda a la empresa peruana Factor Humano S.A.C., con RUC 20548690529, una plataforma mediante la cual podrá acceder al servicio de

evaluaciones al personal, así como a las entrevistas en línea, para poder tomar una decisión respecto del nuevo personal a contratar.

El servicio tiene un valor de US\$ 7,000 y el contrato tiene vigencia desde el 1 de julio de 2019 hasta el 30 de junio de 2020.

Con fecha 15 de junio, Factor Humano S.A.C. realiza el pago de los US\$ 7,000 por la suscripción anual, no habiendo efectuado a dicha fecha la anotación de la operación en el Registro de Compras.

El 15 de agosto, el contador de Factor Humano nos consulta lo siguiente:

- ¿El servicio se encuentra gravado con el IGV?
- ¿Cuándo se puede ejercer el derecho a utilizar el crédito fiscal?

SOLUCIÓN:

El servicio que presta Vamos a la Sele S.A.C. es el de brindar una plataforma mediante la cual el Área de Recursos Humanos de una empresa puede reclutar personal, facilitándose el proceso de selección, pues las evaluaciones, así como la entrevista personal, se pueden realizar en línea, con lo cual la empresa usuaria del servicio (como es el caso de Factor Humano S.A.C.) tiene un significativo ahorro en tiempo y dinero.

Considerando lo anterior, en el presente caso se tiene que el servicio de Vamos a la Sele S.A.C. es utilizado en el Perú por Factor Humano S.A.C., por lo que se encuentra gravado con el IGV como utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados.

Ahora bien, sobre la base de lo establecido en el inciso d) del artículo 4 de la Ley del IGV, en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

En el presente caso, será la fecha de pago de la retribución, esto es, el 15/06/2019, la que determine el nacimiento de la obligación tributaria del IGV.

Una vez definida la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, se deben revisar los requisitos formales establecidos para la utilización como crédito fiscal del IGV pagado.

Sobre el particular, el inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV establece que, para ejercer el derecho al crédito fiscal, se cumplirán, entre otros, los siguientes requisitos formales: “c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento (...)”.

Por su parte, el artículo 2 de la Ley N° 29215 exige que los documentos que sustentan el crédito fiscal se anoten en el 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 doce meses siguientes, debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado.

Considerando lo anterior, en el presente caso se tiene que el nacimiento de la obligación de pago del IGV ocurrió en junio de 2019, considerando que el 15 de junio se realizó el pago al proveedor.

Siendo que no se cumplió con pagar el impuesto, se deberán calcular al mismo los intereses moratorios correspondientes, y el pago deberá realizarse en una guía para pagos varios con los siguientes datos:

Código de tributo	1041
Periodo tributario	08/2019
Importe a pagar	S/ 4,179

Cabe anotar que el importe correspondiente a los intereses moratorios no podrá formar parte del crédito fiscal.

El referido crédito solo podrá ser utilizado en el periodo en el cual se anote en el Registro de Compras el documento que sustente el pago del impuesto.

iv. Otros requisitos

Adicionalmente a los requisitos formales previstos en el artículo 19 de la Ley del IGV, existen dos requisitos adicionales que se deberán cumplir en relación a la utilización del crédito fiscal del IGV.

Tales requisitos son los siguientes:

a) Obligación de utilizar medios de pago

El artículo 3 en concordancia con el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF⁽²⁴⁾ (en adelante, TUO de la

(24) El artículo 3 del TUO de la Ley de Bancarización, modificado por la Ley N° 30730, vigente desde el 22/08/2018, establece textualmente lo siguiente:

“Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deben pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

También se utilizan los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

Ley de Bancarización), establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior a S/ 3,500 o US\$ 1,000 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5 del citado TUO, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

El pago de sumas de dinero de las siguientes operaciones, por importes iguales o superiores a tres Unidades Impositivas Tributarias (UIT), inclusive cuando se realice parcialmente, solo puede ser efectuado utilizando los Medios de Pago previstos en esta ley:

- a) La constitución o transferencia de derechos reales sobre bienes inmuebles;
- b) la transferencia de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres; y,
- c) la adquisición, aumento y reducción de participación en el capital social de una persona jurídica.

Los sujetos obligados en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo deben dejar constancia del cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo precedente en el respectivo acto jurídico y/o instrumento público que lo formalice, siendo obligación de los clientes adjuntar la documentación respectiva que acredite el Medio de Pago utilizado. En caso el cliente se niegue a cumplir con lo señalado, el sujeto obligado, sin perjuicio de no efectuar la operación, debe evaluar la posibilidad de efectuar un Reporte de Operaciones Sospechosas (ROS) a la UIF-Perú, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley N° 27693, Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera - Perú.

No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas.

Por su parte, el artículo 3-A del citado TUO regula la utilización de medios de pago en las operaciones de comercio exterior, estableciendo lo siguiente:

“La compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior a S/ 7,000,00 (siete mil y 00/100 soles) o US\$ 2,000,00 (dos mil y 00/100 dólares americanos) se debe pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, salvo que se encuentre en los supuestos que se establezcan en el Reglamento.

Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con anterioridad al levante, a opción del importador, procede el reembarque de la mercancía o la continuación del despacho previo pago de una multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con posterioridad al levante, se aplica la mencionada multa. En ambos casos es de aplicación lo establecido en el artículo 8.

La compraventa internacional de mercancías destinada a los regímenes aduaneros distintos a la importación para el consumo, cuyo valor FOB es superior al monto que se refiere el artículo 4 y la compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen aduanero de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior al monto que se refiere el artículo 4 y no se encuentren dentro del ámbito del primer párrafo del presente artículo, también se deben pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, de lo contrario es de aplicación lo establecido en el artículo 8.

Lo dispuesto en el presente artículo también se aplica a:

- a) La compraventa internacional de mercancías que se cancele mediante pagos parciales cuando el valor FOB total es superior a los montos previstos anteriormente, según corresponda; y
- b) las ventas sucesivas de mercancías que se realicen después de la exportación de las mercancías en el país de origen o procedencia y antes de su destinación aduanera, ocurridas durante su transporte o cuando ya se encuentren en el territorio nacional.

Para los fines del presente artículo, se entiende como compraventa internacional de mercancías a la transacción comercial que involucra mercancías destinadas a algún régimen aduanero por medio de la cual el vendedor se compromete a transmitir la propiedad de las mercancías al comprador a cambio de un pago de sumas de dinero. Dicho monto no incluye los gastos de transporte, seguro ni el pago de tributos”.

Sobre el particular, el artículo 5 del TUO en mención establece que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes:

- a) Depósitos en cuenta.
- b) Giros.
- c) Transferencia de fondos.
- d) Órdenes de pago.
- e) Tarjetas de débito expedidas en el país.
- f) Tarjetas de crédito expedidas.
- g) Cheques.
- h) Remesas.
- i) Cartas de crédito.

Asimismo, el artículo 8 del referido TUO establece que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o **créditos**; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, retiros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios.

En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el IGV, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda.

Como se podrá apreciar, el TUO de la Ley de Bancarización adiciona un requisito para la utilización del crédito fiscal, el cual deberá cumplirse cuando el importe de las operaciones supere los montos mínimos señalados en el mismo TUO. Si los montos de las operaciones no superan dichos montos mínimos no habrá obligación de utilizar medios de pago.

Respecto al cumplimiento de este requisito, nos remitimos a lo indicado por Villanueva Gutiérrez en el sentido de que “la bancarización no es un requisito para el ejercicio del derecho al crédito fiscal. Es solo un requisito que permite

convalidar o invalidar el crédito fiscal previamente usado”; y agrega que la razón por la que se sostiene que no es un requisito para el ejercicio del derecho al crédito fiscal “es que la oportunidad de pago de la contraprestación está prevista en el contrato. De modo que si dicho pago, en la forma prevista en la ley, fuera requisito para el uso del crédito fiscal, se dejaría librada a la voluntad de las partes el ejercicio del derecho al crédito fiscal. Esto es incompatible con el carácter obligatorio del ejercicio del crédito fiscal y además con el control fiscal del impuesto”⁽²⁵⁾.

Resulta importante precisar que para determinar si existe la obligación de utilizar medios de pago, debe evaluarse cada obligación existente entre el adquirente de los bienes y/o servicios y su proveedor.

Así, en el supuesto de que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, que se encuentren sustentadas en varias facturas, cada una de ellas deberá ser considerada como una obligación independiente, salvo que la Administración Tributaria demuestre objetiva y fehacientemente que tales facturas corresponden a una misma obligación.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 029-2004-SUNAT/2B0000 del 20/02/2004**⁽²⁶⁾

“(..) cuando se pague cualquier tipo de obligación mediante la entrega de dinero por un monto superior al que se refiere el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 939, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dicho monto, deberán utilizarse los medios de pago detallados en el artículo 5 del citado Decreto Legislativo. En este caso, la cancelación de dichas obligaciones utilizando los referidos medios de pago dará derecho, entre otros, a deducir gasto o crédito fiscal, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello contemplan las normas pertinentes.

Ahora bien, ni el Decreto Legislativo N° 939 ni su reglamento han dispuesto que para efecto de no perder el derecho a deducir gasto, costo o crédito, entre otros, el pago deba ser efectuado directamente, por ejemplo, al proveedor del servicio, sin la utilización de intermediarios; sino que únicamente señalan que dicho pago deberá ser realizado empleando alguno de los medios de pago autorizados.

(25) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. Cit., pp. 320 y 321.

(26) Si bien este informe desarrolla la norma anterior de bancarización, la actual ley mantiene la misma regulación, por lo que el criterio establecido en este informe también le resultaría de aplicación.

En consecuencia, en caso que un importador realice un pago a su proveedor a través del agente de Aduanas (abonando el dinero en la cuenta de este último para que, a su vez, el agente de Aduana lo haga en la cuenta del proveedor), utilizando para ello los medios de pago autorizados por el Decreto Legislativo N° 939; dicho pago otorgará derecho a deducir gasto y crédito fiscal, siempre que adicionalmente se cumplan con todos los requisitos que exigen las normas que regulan la materia”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 1717-3-2014 del 06/02/2014**

“El artículo 8 de la Ley N° 28194 no contempla presunción alguna, sino que establece las consecuencias que para efectos tributarios conlleva el efectuar pagos sin utilizar medios de pago. En ese sentido, no es atendible el argumento según el cual la ‘presunción’ contenida en el artículo 8 de la Ley N° 28194 admite prueba en contrario, encontrándose la Administración facultada a efectuar los cruces de información que considerara necesarios a efecto de comprobar que las operaciones acotadas efectivamente se efectuaron, máxime si no se desconoce la realización de dichas operaciones, sino en el incumplimiento de un requisito establecido en tal ley, como es el emplear alguno de los medios de pago previstos en el artículo 5 de la misma”.

- **Resolución N° 00504-4-2014 del 10/01/2014**

“Si bien las normas que regulan la utilización de medios de pago no señalan que los pagos por adquisiciones que sustentan la deducción del gasto o costo o de la utilización del crédito fiscal deban ser únicamente realizados de manera personal por el mismo adquirente o el representante legal del adquirente, en caso que se trate de una persona jurídica, pudiendo ser efectuados por un tercero; el contribuyente debe acreditar que acordó con el tercero o designó a un tercero para que este efectúe los pagos a sus proveedores”.

- **Resolución N° 4477-10-2012 del 27/03/2012**

“Que la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, establece el importe a partir del cual se tiene la obligación de utilizar medios de pago, y este se encuentra vinculado a cada obligación existente entre el adquirente de los bienes o servicios y su proveedor, por lo que en el caso que se realicen varias adquisiciones a un mismo proveedor, cada una de ellas constituye una obligación independiente, salvo que la Administración demuestre fehacientemente, en base a criterios objetivos, que

se trata de una misma obligación, para lo cual debe evaluar las circunstancias en que se desarrollan las operaciones observadas.

Aun cuando las facturas tengan elementos comunes, como una misma fecha de emisión, mismo proveedor y los mismos productos, tales elementos por sí solos no permiten establecer de manera fehaciente que los bienes materia de adquisición correspondían a una sola operación de compra”.



CASO PRÁCTICO N° 11

Uso del crédito fiscal sustentado en factura física emitida por un emisor electrónico

La empresa SERVICIOS GENERALES S.A.C., en el mes de febrero de 2019, arrendó un inmueble para sus oficinas administrativas por un importe de S/ 26,400 más IGV.

Como sustento del servicio de arrendamiento contratado, el arrendador emitió una factura física como comprobante de pago, no obstante haber sido designado como emisor electrónico por la SUNAT.

Considerando lo anterior, la empresa SERVICIOS GENERALES S.A.C. consulta si la factura física emitida es válida para sustentar el uso del IGV que gravó el servicio de arrendamiento como crédito fiscal.

SOLUCIÓN:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 300-2014/SUNAT, la calidad de emisor electrónico del Sistema de Emisión Electrónica (SEE):

- 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 dé ese supuesto.

Al respecto, 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).
- 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).

Por su parte, con relación a los requisitos formales que otorgan derecho al crédito fiscal, el artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, que regula los requisitos formales que deben cumplirse para ejercer el derecho al crédito fiscal, establece en su cuarto párrafo 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 de la Ley del IGV.
- ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento de la Ley del IGV.

Al respecto, 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, 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.

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 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 TUO 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.

De lo expuesto se concluye que si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato preimpreso 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 Reglamento de Comprobantes de Pago no permitirá al adquirente o usuario SERVICIOS GENERALES S.A.C. 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.

b) Obligación de efectuar el depósito de la detracción

La obligación de efectuar la detracción es el segundo requisito que se ha establecido para la utilización del crédito fiscal. No obstante, a diferencia del requisito de bancarización, este sí constituye un requisito que condiciona el ejercicio del derecho al crédito fiscal.

En efecto, la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno central, antes de la modificación realizada por el Decreto Legislativo N° 1395, establece que (*cursiva y resaltado nuestro*):

Disposiciones finales

Primera.- Derecho al crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con el IGV, así como sustentar gasto y/o costo para efecto tributario

En las operaciones sujetas al sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción:

- 1. Podrán ejercer el derecho al crédito fiscal** o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, **en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7. En caso contrario,**

el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito”.

Sobre el particular, el Decreto Legislativo N° 1395, publicado el 6 de setiembre de 2018 y vigente desde el 1 de octubre de ese año, modifica lo dispuesto en la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, estableciendo lo siguiente:

“Primera. Derecho al crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con el IGV

En las operaciones sujetas al sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley de IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe hasta el quinto (5) día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración de dicho periodo. En caso contrario, el derecho se ejerce a partir del periodo en que se acredite el depósito”.

Como se podrá apreciar, tanto el Decreto Supremo N° 155-2004-EF como el Decreto Legislativo N° 1395 condicionan el ejercicio del derecho al crédito fiscal a la oportunidad en que se realice el depósito de la detracción.

Ahora bien, el Decreto Legislativo N° 1395 modifica dicha oportunidad de efectuar el depósito de la detracción y el derecho a utilizar el crédito fiscal estableciendo como única regla para ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV en el periodo de la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, que el depósito total de la detracción se efectúe hasta el quinto (5to) día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración del referido periodo.

De no efectuarse el depósito de la detracción dentro del referido plazo, el derecho a utilizar el crédito fiscal se ejercerá a partir del periodo en que se acredite el depósito.

La regla anterior resulta de aplicación incluso si la factura es pagada con anterioridad al quinto día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración del periodo en que se anote la factura y no se ha realizado conjuntamente con el pago de la factura el depósito de la detracción.

Así, por ejemplo, para las operaciones sujetas al sistema de detracciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se hubiera producido a partir del 1 de octubre de 2018, cuyas facturas hayan sido registradas en el referido mes de octubre, se podía utilizar el crédito fiscal en dicho periodo de octubre siempre que el depósito de la detracción se hubiera efectuado hasta el quinto día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración de dicho periodo (esto es, hasta el quinto día hábil del mes de noviembre), ello aun cuando la factura se hubiera cancelado en el mismo mes de octubre.

Antes de la modificación, si la factura fue pagada en octubre de 2018 y no se realizó el depósito de la detracción sino hasta el quinto día hábil del mes de noviembre de 2018, el crédito fiscal se hubiese podido utilizar recién en el periodo de noviembre de 2018, ello aun cuando la factura hubiese sido anotada también en el periodo de octubre de 2018.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 178-2005-SUNAT/2B0000 del 15/08/2005**

“La Primera Disposición Final del TUO del Decreto Legislativo N° 940 señala que, en las operaciones sujetas al sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción:

- Podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del IGV, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, a partir del período en que se acredite el depósito establecido en el artículo 2.
- Podrán deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta. Dicha deducción no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la Sunat respecto a las operaciones involucradas en el sistema, aun cuando se acredite o verifique la veracidad de estas.

Cabe indicar que, según lo dispuesto por los artículos 4, 9 y 14 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, el monto del depósito a que obliga el sistema resultará de aplicar sobre el importe de la operación, los porcentajes que se indican para cada uno de los bienes y servicios sujetos al sistema señalados en los anexos 1, 2 y 3, según corresponda.

A su vez, conforme lo establece el inciso a) del numeral 17.1 del artículo 17 de la mencionada resolución, en todas las operaciones sujetas al sistema, el sujeto obligado deberá efectuar el depósito, en su integridad, en la cuenta abierta en el Banco de la Nación a nombre de los sujetos a los que se refiere el artículo 6 de la ley, según el caso, en el momento establecido en dicha resolución.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, la obligación de efectuar el depósito dispuesto por el sistema solo se cumplirá en la medida que el sujeto obligado realice el depósito en el Banco de la Nación del íntegro del monto que resulte de aplicar el porcentaje establecido por la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT sobre el importe de la operación.

Teniendo en cuenta ello, el derecho al crédito fiscal que corresponda por las operaciones sujetas al sistema solo podrá ejercerse a partir del período en que se acredite el íntegro del depósito a que obliga el sistema”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 1133-4-2016 del 05/02/2016**

“A efecto de tener derecho a la utilización del crédito fiscal, no se justifica el incumplimiento de la obligación de efectuar la cancelación de la detracción si el proveedor no permitió que se le descuente el porcentaje correspondiente a la detracción por no tener cuenta en el Banco de la Nación, debiendo el usuario del servicio comunicar dicha situación a la Sunat a fin de que esta solicite al Banco de la Nación la apertura de la cuenta de oficio y efectuar el depósito respectivo”.

- **Resolución N° 9870-1-2008 del 15/08/2008**

“El requisito referido al pago de las detracciones para las operaciones sujetas al sistema ha sido establecido por la Segunda Disposición Final de la Ley N° 27877 y la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, las que establecen que además de lo dispuesto en los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, también debe cumplirse con el requisito de pago de las detracciones para utilizar el crédito fiscal; no obstante, tales normas no impiden el ejercicio del referido requisito establecido por tales normas, únicamente se difiere la utilización hasta el periodo en que se acredite el pago respectivo”.

- **Resolución N° 4231-4-2006 del 04/08/2006**

“El hecho de que el adquirente de bienes realice el pago de la totalidad de la operación, pero no cumpla con efectuar la detracción a la que está obligado

conforme al Decreto Legislativo N° 940, si bien origina la obligación del proveedor de efectuar el depósito correspondiente, ello no exime al primero de su obligación de acreditar el depósito a efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal (...), para lo cual deberá solicitar al proveedor la entrega del original o la copia de la respectiva constancia del depósito”.

- **El crédito fiscal no es gasto ni costo**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 69 de la Ley del IGV, el IGV no constituye gasto ni costo para efecto de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Sobre el particular, el párrafo 3.1 del numeral 3 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV establece que (resaltado nuestro):

“(...) Los comprobantes de pago, notas de débito y los documentos de atribución a que alude el octavo párrafo del artículo 19 del decreto deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de su emisión o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en 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”.**

De lo anterior se tiene que el IGV que no pueda ser aplicado como crédito fiscal puede ser considerado como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, ello, claro está, siempre que la adquisición del bien y/o servicio que se gravó con el IGV cumpla con el principio de causalidad y no exista prohibición legal de su deducción.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 095-2013-SUNAT/4B0000 del 22/05/2013**

“Tratándose de una operación inafecta al IGV que es gravada con dicho impuesto, el adquirente o usuario no puede considerar como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta el monto consignado por concepto de IGV en el comprobante de pago correspondiente, toda vez que el artículo 69 del TUO de la ley que regula este impuesto no prevé tal deducción”.

- **Informe N° 064-2011-SUNAT/2B0000 del 30/05/2011**

“El IGV trasladado en adquisiciones que no otorgan derecho al crédito fiscal por destinarse a operaciones exoneradas del IGV, como la venta de la tara, no puede compensarse contra futuras deudas tributarias del adquirente.

Dicho IGV trasladado debe ser considerado como costo o gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta”.

- **Informe N° 260-2005-SUNAT/2B0000 del 17/10/2005**

“En caso que las adquisiciones de bienes estén destinadas a la venta para consumo en la Región Selva, operación que se encuentra exonerada del IGV, no procede utilizar como crédito fiscal el IGV trasladado en las mismas, por cuanto dichas adquisiciones no están destinadas a operaciones por las que se deba pagar el IGV.

En este caso, este impuesto constituirá costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo previsto en el artículo 69 del TUO de la Ley del IGV y siempre que se cumpla con el principio de causalidad y no exista prohibición legal.

Si no se cumple con los requisitos establecidos para el goce de la exoneración del IGV, se podrá utilizar como crédito fiscal el IGV trasladado en la compra de los bienes, en la medida que se cumplan con todos los requisitos señalados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV”.

- **Informe N° 230-2005-SUNAT/2B0000 del 28/09/2005**

“En caso que no se cumpla con alguno de los requisitos formales del crédito fiscal previstos en el artículo 19 del TUO de la Ley del IGV y no pueda subsanarse dicho incumplimiento, el IGV que afectó las adquisiciones podrá constituir gasto o costo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta”.

Y agrega como nota a pie de página que ‘Para tal efecto, deberá verificarse –además– si de acuerdo con la normatividad que regula el Impuesto a la Renta se cumplen los requisitos para la deducción del IGV como gasto o costo”.

 **Posición del Tribunal Fiscal**

- **Resolución N° 16781-10-2012 del 10/10/2012**

“El Impuesto General a las Ventas que grava las adquisiciones de bienes o servicios, cuando no se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal, constituye gasto y/o costo para efecto del Impuesto a la Renta, lo cual debe entenderse aplicable en la medida que la adquisición que genera el Impuesto General a las Ventas cumpla con el principio de causalidad”.

- **Resolución N° 1623-1-2012 del 31/01/2012**

“De acuerdo a lo previsto en el artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, si el contribuyente tiene derecho a aplicar la totalidad de su crédito fiscal, no corresponde que deduzca como gasto para determinar el Impuesto a la Renta el importe que resulte del crédito fiscal no utilizado determinado como consecuencia de aplicar el procedimiento de la prorrata previsto en el artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV”.

- **Resolución N° 1860-5-2005 del 23/03/2005**

“El Impuesto General a las Ventas pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados, que no pueda ser deducido como crédito fiscal, podrá ser deducido como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta en el momento en que se cancele el referido impuesto”.

CAPÍTULO II

LA PRORRATA DEL CRÉDITO FISCAL

CAPÍTULO II

LA PRORRATA DEL CRÉDITO FISCAL

Conforme lo hemos desarrollado en el capítulo I, uno de los requisitos sustanciales establecidos para que los sujetos del IGV puedan hacer uso del crédito fiscal correspondiente al IGV que grave sus adquisiciones de bienes, servicios, es que estas se destinen a operaciones también gravadas por el impuesto (requisito recogido en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV).

Así, con referencia al segundo requisito sustancial establecido en el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV, conforme lo hemos indicado, tenemos que en el caso de empresas que se dediquen íntegramente a la realización de operaciones gravadas con el IGV, es evidente que el mismo se entiende cumplido por la propia naturaleza de las operaciones señaladas, por lo que bastaría que las adquisiciones de bienes y servicios cumplieran con el principio de causalidad contenido en la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que el gasto se destine a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora de la renta, para que otorguen derecho a utilizar el crédito fiscal.

No obstante, ¿qué ocurre cuando habiendo realizado adquisiciones gravadas con el impuesto, el sujeto del IGV realiza operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto?, en este caso, dicho sujeto ¿podrá utilizar como crédito fiscal el total del IGV que gravó sus adquisiciones?

Sobre el particular, el artículo 23 de la Ley del IGV y el artículo 6 de su reglamento establecen un procedimiento que permite determinar el crédito fiscal que corresponde aplicar para aquellos casos en los que, habiéndose realizado adquisiciones gravadas con el IGV, estas se destinan a operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

En efecto, el primer párrafo del artículo 23 de la Ley del IGV señala que: “Para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento”.

A tal efecto, en el numeral 6 del artículo 6 del reglamento se encuentran las normas que regulan la utilización del crédito fiscal en los casos de empresas que no realicen exclusivamente operaciones gravadas y, por ende, no puedan aplicar el íntegro del crédito fiscal producto de sus adquisiciones.

Según el referido numeral 6, las empresas que realicen operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto deberán seguir cualquiera de los siguientes procedimientos, según sea que puedan discriminar o no el destino de sus adquisiciones:

- Identificar qué adquisiciones de bienes y/o servicios gravadas con el IGV han sido destinadas a la realización de operaciones gravadas y cuáles han sido destinadas a la realización de operaciones no gravadas (esta regla es la conocida como “método de atribución directa” o “método de la prorrata especial”).
- Cuando no sea posible realizar la identificación anterior, utilizar la regla denominada de “prorrata del IGV” (esta regla es la conocida como “método de la prorrata general”).

Cabe precisar que la diferenciación de las adquisiciones según su destino a operaciones gravadas, no gravadas o de utilización común tiene por finalidad identificar y determinar si el IGV trasladado por las adquisiciones corresponde a operaciones por las que se debe pagar el impuesto y por lo tanto deducibles del impuesto bruto del período, situación que, conforme lo hemos indicado, guarda coherencia con uno de los requisitos sustanciales establecidos para tener derecho al crédito fiscal, cual es el relacionado con el hecho de que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Veamos en qué consiste cada uno de los procedimientos antes mencionados:

1. MÉTODO DE ATRIBUCIÓN DIRECTA: CUANDO SE PUEDE DISCRIMINAR EL DESTINO DE LAS ADQUISICIONES

A fin de determinar con exactitud el crédito fiscal a utilizar, en aplicación de lo que en la doctrina española se ha denominado “prorrata especial” o método de atribución directa, el contribuyente únicamente podrá deducir aquel crédito proveniente de sus adquisiciones destinadas a operaciones gravadas siempre que le sea posible discriminarlas del íntegro de sus adquisiciones del mes.

Bajo la aplicación de este método se parte de la premisa que se puede utilizar como crédito fiscal el íntegro del IGV que grave las adquisiciones de bienes y/o servicios, siempre que sea posible determinar que su destino es la realización de operaciones que califiquen como gravadas con el impuesto y/o de exportaciones.

Así, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 6.1. del numeral 6 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV, el procedimiento que se debe aplicar cuando nos encontramos ante un caso en el que se puede discriminar perfectamente el íntegro de las adquisiciones realizadas en un mes es el siguiente:

- Se contabilizarán separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquellas destinadas a operaciones no gravadas.

- Solo podrán utilizar como crédito fiscal el impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación.
- Los contribuyentes deberán contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en:
 - i. Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación;
 - ii. Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones;
 - iii. Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Cuando la referida discriminación no sea posible y exista por lo menos una adquisición respecto de la cual no sea posible identificar claramente su destino a operaciones gravadas o no gravadas con el impuesto, entonces al IGV que gravó tales adquisiciones se le aplicará el método de prorrata regulado en el numeral 6.2 del artículo 6 del reglamento de la LIGV, el cual explicamos a continuación.

En este caso, el porcentaje resultante tendrá que aplicarse al IGV que gravó tales adquisiciones y que no es posible de discriminar, obteniéndose así el crédito fiscal que se podrá utilizar por las referidas adquisiciones.

2. MÉTODO DE PRORRATA: CUANDO NO SE PUEDE DISCRIMINAR EL DESTINO DE LAS ADQUISICIONES

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 6.2. del numeral 6 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV, cuando el sujeto no pueda determinar las adquisiciones que han sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente siguiendo el método de prorrata.

Cabe precisar que este método es excepcional, siendo que resultará de aplicación única y exclusivamente cuando no sea posible realizar la discriminación del destino de las adquisiciones de bienes y/o servicios gravadas con el IGV.

Para la aplicación de este método –también denominado “prorrata general”– se debe partir de la obligación señalada en el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV, el cual establece como obligación que los contribuyentes anoten separadamente en su Registro de Compras sus adquisiciones, clasificándolas en:

- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación;

- Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones;
- Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

De esta manera, el crédito fiscal se calculará proporcionalmente con el siguiente procedimiento:

- Se determinará el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito.
- Se determinará el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones.
- El monto obtenido en i) se dividirá entre el obtenido en ii) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.
- Este porcentaje se aplicará sobre el monto del impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Así, tenemos que la fórmula sería la siguiente:

$$\frac{\text{Operaciones gravadas} + \text{Exportaciones} \times 100}{\text{Operaciones gravadas} + \text{Operaciones no gravadas} + \text{Exportaciones}} = \%$$

$\% \times \text{IGV de compras} = \text{crédito fiscal}$

La norma reglamentaria también señala que esta proporción se aplicará siempre que en un periodo de doce (12) meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el periodo mencionado, y agrega que tratándose de sujetos que tengan menos de doce (12) meses de actividad, el periodo a que se hace mención se computará desde el mes en que inició sus actividades.

Por su parte, se señala que los sujetos del impuesto que inicien o reinicien actividades calcularán dicho porcentaje acumulando el monto de las operaciones desde que iniciaron o reiniciaron actividades, incluyendo las del mes al que corresponda el crédito, hasta completar un periodo de doce (12) meses calendario.

Sobre el particular, resulta importante anotar que mediante el Decreto Legislativo N° 1395⁽²⁷⁾ que, entre otros, efectúa modificaciones a la Ley del IGV, se incorpora el procedimiento de prorrata del crédito fiscal establecido en el reglamento, previéndose de manera expresa en la ley lo relacionado, principalmente, a la manera en la cual se debe establecer la identificación de las operaciones gravadas y no gravadas.

En efecto, mediante el Decreto Legislativo en mención se modifica el artículo 23 de la Ley del IGV, quedando su texto como sigue:

“Artículo 23. Operaciones gravadas y no gravadas

Cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, solo podrá utilizar como crédito fiscal el impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación.

Para tal efecto, deberá contabilizar separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquellas destinadas a operaciones no gravadas.

Si en un periodo de doce (12) meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el sujeto del impuesto hubiera realizado cuando menos una vez operaciones gravadas y no gravadas, y tuviese en el mes adquisiciones que no pueda determinar su destino a operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal que corresponda a tales adquisiciones se deberá calcular proporcionalmente conforme al procedimiento que establezca el reglamento.

Tratándose de contribuyentes que inicien o reinicien actividades, el periodo a que hace referencia el párrafo anterior se computará desde el mes en que iniciaron o reiniciaron actividades hasta completar los doce (12) meses.

Solo para efecto del presente artículo y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1 del presente dispositivo, se considerará como operación no gravada la transferencia del terreno”.

Como se podrá apreciar, mediante el Decreto Legislativo N° 1395 se estaría intentando corregir el exceso que se cometía al haber establecido, vía una norma reglamentaria, reglas no previstas en la Ley del IGV respecto a la forma de aplicación del procedimiento de prorrata del crédito fiscal, sobre todo en la parte vinculada a la extensión del plazo por un periodo de doce meses para la aplicación de la prorrata⁽²⁸⁾.

(27) Publicado el 06/09/2018, que entró en vigencia el 01/10/2018.

(28) Cabe precisar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1395, este tiene por objeto cubrir vacíos o falta de claridad en la Ley del IGV e ISC a fin de garantizar su correcta aplicación en lo que respecta a la determinación y ámbito de aplicación del IGV.

Sin perjuicio de lo anterior, con la modificación efectuada al artículo 23 de la Ley del IGV, aún nos preguntamos si cabría concluir que se debe aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal, incluso, por los meses posteriores a aquel en el que efectivamente se realizaron operaciones gravadas y no gravadas, considerando que en dichos meses el contribuyente realiza exclusivamente operaciones gravadas y/o de exportación.

Creeríamos que no pues ello implicaría desconocer la estructura técnica del IGV, al limitarse la aplicación del crédito fiscal a un sujeto que se encuentra realizando únicamente operaciones gravadas respecto de las cuales puede claramente identificar el destino de sus adquisiciones.

Conforme indica Villanueva Gutiérrez, “(...) debemos recordar que el IVA es un tributo de liquidación mensual. En consecuencia, al ser el crédito fiscal uno de los componentes esenciales para la ‘determinación del impuesto’ no hay motivo alguno para extender la regla de proporción más allá del período tributario en que se realizan operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto. Lo expuesto en los párrafos precedentes nos lleva a esta conclusión: no hay motivo alguno para obligar a practicar la regla de la proporcionalidad al contribuyente que realice en un período tributario ‘solo’ operaciones gravadas”. Agrega Villanueva, citando la Resolución N° 4472-3-2005 del 15/07/2005, emitida por el Tribunal Fiscal, (...) que por lo señalado por el Tribunal Fiscal se debe entender que el prorrateo procede en tanto el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mismo mes. Así, según su naturaleza, no cabe su aplicación si el sujeto realiza en un período únicamente operaciones gravadas con el IVA⁽²⁹⁾.

En ese sentido, somos de la opinión que, si con los requisitos sustanciales se establece el filtro cualitativo para ejercer el derecho al crédito fiscal, con la aplicación de la prorrata, sea especial o general, si bien se determinan los límites cuantitativos de dicho crédito, el objetivo es que, en conjunto, se logre determinar con mayor justicia y exactitud el monto del crédito fiscal que se podrá aplicar contra el impuesto bruto del mes, para finalmente afectar con el IGV el valor agregado por el agente económico en cada etapa.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos precisar que la norma establece que, para aplicar el método de la prorrata general, se tomará en cuenta lo siguiente:

- i. Se entenderá como operaciones no gravadas a las siguientes:
 - A las comprendidas en el artículo 1 de la Ley del IGV que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto.
 - La primera transferencia de bienes realizada en rueda o mesa de productos de las bolsas de productos.

(29) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 375.

- La prestación de servicios a título gratuito.
- La venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada.
- Las cuotas ordinarias o extraordinarias que pagan los asociados a una asociación sin fines de lucro.
- Los ingresos obtenidos por entidades del sector público por tasas y multas, siempre que sean realizados en el país.
- Al servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros que no califique como una operación interlineal, salvo en los casos en que la aerolínea que realiza el transporte lo efectúe en mérito a un servicio que debe realizar a favor de la aerolínea que emite el boleto aéreo⁽³⁰⁾.

De lo anterior se tiene que, no se considerarán operaciones no gravadas a aquellas inafectaciones puras (esto es, operaciones que están fuera del campo de aplicación) que no se encuentran comprendidas dentro del artículo 1 de la Ley del IGV, como sería el caso, por ejemplo, de la venta de terrenos de manera exclusiva, esto es, no como parte de la primera venta de inmuebles.

En efecto el último párrafo del artículo 23 de la Ley del IGV señala que: “Solo para efecto del presente artículo y tratándose de las operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 1 del presente dispositivo, se considerará como operación no gravada la transferencia del terreno”.

De la redacción del referido texto se puede concluir que solo para efecto de la aplicación de la prorrata del crédito fiscal y cuando se trate de operaciones consideradas primera venta de inmuebles, el valor del terreno se tomará en cuenta como operación no gravada, con lo que, si además de operaciones gravadas distintas a la primera venta de inmuebles se venden terrenos, el valor de estos no sería considerado operación no gravada, lo que supone que no se considera ni tiene incidencia en la prorrata, si fuera el caso que tenga que aplicarse.

En ese caso, dichos ingresos no serán computados como operaciones no gravadas a efectos de establecer la prorrata del crédito fiscal.

(30) Según lo establecido en el párrafo 6.2. del numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, se considerarán los servicios de transporte aéreo internacional de pasajeros que se hubieran realizado en el mes. Para tal efecto, se tendrá en cuenta el valor contenido en el boleto aéreo o en los documentos que aumenten o disminuyan dicho valor, sin incluir el Impuesto. Asimismo, en aquellos casos en los que el boleto aéreo comprenda más de un tramo de transporte y estos sean realizados por distintas aerolíneas, cada aerolínea considerará la parte del valor contenido en dicho boleto que le corresponda, sin incluir el Impuesto. Si con posterioridad a la realización del servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros se produjera un aumento o disminución del valor contenido en el boleto aéreo, dicho aumento o disminución se considerará en el mes en que se efectúe.

No sucede lo mismo para el caso de la transferencia de terrenos tratándose de las operaciones de primera venta de inmueble que realicen los constructores, en cuyo caso dicha transferencia se considerará como operación no gravada con el IGV.

En efecto, por las adquisiciones efectuadas destinadas a la construcción de un inmueble para su posterior venta afecta con el IGV, se tendrá derecho a utilizar el 50 % como crédito fiscal, dado que la venta del terreno, considerada expresamente para estos efectos como una operación no gravada, equivale al 50 % del valor de la transferencia, pudiendo en consecuencia discriminarse plenamente el destino y proporción de las adquisiciones mencionadas en atención al método de atribución directa.

ii. No se consideran como operaciones no gravadas a las siguientes:

- La transferencia de bienes no considerados muebles.
- La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas (inciso c) del artículo 2 de la Ley del IGV.
- Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26221 (inciso i) del artículo 2 de la Ley del IGV.
- La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente en base a la proporción contractual, siempre que cumplan con entregar a la Sunat la información que, para tal efecto, esta establezca (inciso m) del artículo 2 de la Ley del IGV.
- La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la Sunat (inciso n) del artículo 2 de la Ley del IGV).
- La atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante (inciso o) del artículo 2 de la Ley del IGV.
- La transferencia de créditos realizada a favor del factor o del adquirente.
- La transferencia fiduciaria de bienes muebles e inmuebles.

- Las transferencias de bienes realizadas en rueda o mesa de productos de las bolsas de productos que no impliquen la entrega física de bienes, con excepción de la señalada en i).
- La prestación de servicios a título gratuito que efectúen las empresas como bonificaciones a sus clientes sobre operaciones gravadas.

Tratándose de la prestación de servicios a título gratuito, se considerará como valor de estos el que normalmente se obtiene en condiciones iguales o similares, en los servicios onerosos que la empresa presta a terceros. En su defecto, o en caso la información que mantenga el contribuyente resulte no fehaciente, se considerará como valor de mercado aquel que obtiene un tercero, en el desarrollo de un giro de negocio similar. En su defecto, se considerará el valor que se determine mediante peritaje técnico formulado por organismo competente.

- Valores no incluidos para cálculo de la prorrata

El último párrafo del numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV señala que los montos por operaciones de importación de bienes y utilización de servicios no se incluyen para el cálculo de la prorrata.

Sobre el particular, cabe mencionar que dichos montos no se incluyen en el cálculo de la prorrata, debido a que los mismos constituyen compras y no ventas, por lo que su inclusión distorsionaría el resultado a obtener. Es decir, el porcentaje resultante de la prorrata se determina en función de la realización de operaciones activas que haya efectuado el contribuyente (ingresos por ventas, servicios y contratos de construcción), y no en función de adquisiciones, como son la importación de bienes y utilización de servicios, pues ello de plano genera una distorsión en la determinación del porcentaje.

Sin perjuicio de lo anterior, es del caso señalar que si bien el valor de dichas operaciones no se toma en cuenta para el cálculo de la prorrata, el IGV que se paga por dichas operaciones no siempre se podrá utilizar en su totalidad como crédito fiscal.

En efecto, el inciso d) del numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV señala que el porcentaje obtenido de la prorrata se aplicará sobre el monto del impuesto que haya gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgan derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

En ese sentido, deberá tenerse en cuenta el destino de tales adquisiciones a efecto de aplicar el método de imputación directa o la prorrata general, reguladas en los numerales 6.1 y 6.2 del artículo 6 del reglamento de la LIGV.

PRORRATA DEL CRÉDITO FISCAL: OPERACIONES GRAVADAS Y NO GRAVADAS		
Operaciones gravadas	Operaciones no gravadas	Operaciones no consideradas como operaciones no gravadas
<p>Las comprendidas en el artículo 1 de la Ley del IGV:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La venta en el país de bienes muebles; - La prestación o utilización de servicios en el país; - Los contratos de construcción; - La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. - La importación de bienes. 	<ul style="list-style-type: none"> - A las comprendidas en el artículo 1 de la Ley del IGV que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto. - La prestación de servicios a título gratuito. - La venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada. - Las cuotas ordinarias o extraordinarias que pagan los asociados a una asociación sin fines de lucro. - Los ingresos obtenidos por entidades del sector público por tasas y multas, siempre que sean realizados en el país. - Al servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros que no califique como una operación interlineal, salvo en los casos en que la aerolínea que realiza el transporte lo efectúe en mérito a un servicio que debe realizar a favor de la aerolínea que emite el boleto aéreo 	<ul style="list-style-type: none"> - La transferencia de bienes no considerados muebles. - La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas. - Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26221. - La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, en base a la proporción contractual, siempre que cumplan con entregar a la SUNAT la información que, para tal efecto, esta establezca. - La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, <i>joint ventures</i> u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT. - La atribución que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante. - La transferencia de créditos realizada a favor del factor o del adquirente. - La transferencia fiduciaria de bienes muebles e inmuebles. - Las transferencias de bienes realizadas en rueda o mesa de productos de las bolsas de productos que no impliquen la entrega física de bienes. - La prestación de servicios a título gratuito que efectúen las empresas como bonificaciones a sus clientes sobre operaciones gravadas.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 058-2011-SUNAT/2B0000 del 24/05/2011**

“Si un sujeto realiza operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, y no puede discriminar las adquisiciones destinadas a unas u otras, deberá efectuar el procedimiento de cálculo del crédito fiscal en función a la proporción existente entre las operaciones gravadas y el total de operaciones gravadas y no gravadas, incluyendo en ambos casos a las exportaciones (procedimiento de prorrata).

Entre las operaciones que deben considerarse para este procedimiento se encuentran las prestaciones de servicios gratuitos. Dado que puede existir una variedad importante de servicios gratuitos, para establecer cuándo debe entenderse configurado cada uno de estos servicios deberá tenerse en cuenta la naturaleza de la relación jurídica entablada.

Tratándose de servicios gratuitos de espectáculos públicos, no puede entenderse que ha existido la prestación de un servicio a título gratuito por la sola emisión y entrega de tickets de cortesía para la asistencia gratuita a un espectáculo musical, cuando no se verifique que las personas a quienes se entregaron los tickets han concurrido al espectáculo brindado, toda vez que no sería posible que la prestación del organizador del espectáculo hubiera sido cumplida en un momento previo a la existencia del contrato.

En el caso que se aplique el procedimiento de prorrata para la determinación del crédito fiscal del IGV, debe considerarse como una prestación de servicios a título gratuito solo el supuesto de los tenedores de tickets de cortesía que asisten a un concierto musical realizado en el país.

Asimismo, en el procedimiento de prorrata antes indicado debe considerarse como ‘operaciones no gravadas’ a las prestaciones de servicios a título gratuito realizadas en el país, por lo cual dichos servicios deberán incorporarse al cálculo del crédito fiscal en el período correspondiente a la oportunidad en que sean ejecutados”.

- **Informe N° 185-2008-SUNAT/2B0000 del 30/09/2008**

“La diferenciación de las adquisiciones según su destino a operaciones gravadas, no gravadas o de utilización común tiene por finalidad identificar y determinar si el IGV trasladado por las adquisiciones corresponde a operaciones por las que se debe pagar el impuesto, y por lo tanto, deducibles del impuesto bruto del período, situación que guarda coherencia con uno de los requisitos sustanciales del crédito fiscal, este es el relacionado con el hecho que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto

Así pues, el IGV que grava la venta de bienes o prestación de servicios destinados exclusivamente a la construcción del inmueble podrá deducirse en su integridad como crédito fiscal, en la medida que dichas adquisiciones se contabilicen separadamente de aquellas destinadas a la venta del terreno.

En caso que no pueda discriminarse las adquisiciones que han sido destinadas a realizar las operaciones gravadas y no gravadas, deberá utilizarse el procedimiento de la prorrata, regulado por el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV”.

- **Informe N° 200-2006-SUNAT/2B0000 del 22/08/2006**

“Las normas han señalado los conceptos que se deberán considerar como operaciones no gravadas con el IGV. Por tal motivo, cualquier concepto que no es considerado como operación no gravada (que tampoco es exportación ni venta gravada) no debe formar parte del cálculo de la prorrata a que se refiere el numeral 6.2 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV”.

- **Informe N° 148-2004-SUNAT/2B0000 del 22/08/2004**

“La prestación de servicios a título gratuito se encuentra inafecta del IGV, independientemente de la denominación que reciba (donación de servicios, bonificación de servicios, entre otros).

Teniendo en cuenta que la prestación de servicios realizada a manera de bonificación es a título gratuito, califica como una operación no gravada a efecto de lo establecido en el numeral 6.2 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV.

La entrega de bienes muebles que se efectúe a manera de bonificación sobre ventas realizadas no califica como ‘operación no gravada’ a efectos del cálculo del crédito fiscal de acuerdo al procedimiento establecido en el numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV”.

- **Informe N° 058-2001-K00000 del 17/04/2001**

“El valor de exportación a tener en cuenta para efecto de la prorrata del crédito fiscal (saldo a favor del exportador) a que se refiere el numeral 6 del artículo 6 del Reglamento del IGV es el valor FOB, toda vez que dicho valor no solo es el considerado como valor aduana de la exportación, sino que también es el valor que se encuentra consignado en el registro de ventas o ingresos”.



Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 10885-2-2014 del 10/09/2014**

“El procedimiento de la prorrata debe ser aplicado por el sujeto del impuesto que realiza conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, pudiendo emplear el íntegro del crédito fiscal que haya gravado sus adquisiciones destinadas a operaciones gravadas, siempre que pueda discriminar tales adquisiciones y siga el procedimiento establecido por el numeral 6.1. del artículo 6 del reglamento, pues de lo contrario, le correspondería seguir el procedimiento establecido en el numeral 6.2”.

- **Resolución N° 4380-3-2014 del 04/04/2014**

“Si bien resulta cierto que en las normas que regulan el tratamiento del crédito fiscal en caso de reorganización de sociedades no se ha dispuesto que en el procedimiento de prorrata a cargo de la absorbente se incluyan las operaciones de venta y exportaciones realizadas por la absorbida, también lo es que ello no puede llevar a inferir ni menos a concluir que dicha circunstancia debe ser interpretada como una restricción a tal posibilidad, respecto de la cual además debe tomarse en consideración la dinámica y fundamento de la imposición sobre el valor agregado, esto es, la razón de ser que subyace en una norma y que responde a la realidad económica que se pretende regular.

Que de esta forma se tiene que el mecanismo de prorrata tiene su sustento en uno de los requisitos sustanciales a efecto que el Impuesto General a las Ventas que ha sido trasladado pueda tener la condición de crédito fiscal; esto es, que las adquisiciones tuvieren como destino operaciones por las que, a su vez, el contribuyente deba pagar dicho tributo.

Que bajo el supuesto en que –por ejemplo– ambas empresas (absorbida y absorbente) tuvieran plenamente identificado el destino de las adquisiciones, y partiendo de la opción legislativa de permitir que el crédito fiscal en casos de reorganización sea susceptible de transferencia, se tiene que la empresa absorbente únicamente emplearía, con ocasión de la liquidación mensual de su propio tributo, el Impuesto General a las Ventas que le fue en su momento trasladado a la absorbida, y que fue destinado por ella a operaciones gravadas, toda vez que respecto de las orientadas a operaciones no gravadas, este adquirió para la última la condición de costo o gasto.

Que en este mismo orden de ideas (...), partiendo de la premisa que la opción legislativa adoptada es que, en una reorganización societaria, el Impuesto General a las Ventas trasladado previamente pueda ser transferido, manteniendo su naturaleza de crédito fiscal, se tiene que en la medida en que deba aplicarse la prorrata por un determinado periodo tributario, debe considerarse, para efecto del cálculo de la prorrata por el periodo especificado en la norma reglamentaria, el destino de las adquisiciones, sin discriminar si ellas pertenecían a la absorbente o a la absorbida, atendiendo a que, el procedimiento se orienta y tiene su razón de ser en el cumplimiento del requisito sustancial previsto por el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en definitiva, en la estructura dinámica de lo que es un impuesto sobre el valor agregado.

Que así, el hecho de considerar solo las operaciones de la empresa absorbente, distorsionaría tanto el cálculo del crédito fiscal susceptible de ser utilizado, así como el objetivo de la propia norma y la esencia del tributo como tal”.

- **Resolución N° 13635-2-2009 del 17/12/2009**

“Al ser el IGV un tributo de liquidación mensual, el artículo 23 de la LIGV solo debe ser aplicado a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado. Pero si en este mes dichos sujetos solo realizan operaciones gravadas, no hay motivos para aplicar la prorrata del crédito fiscal, teniendo derecho el contribuyente a utilizar la totalidad del crédito fiscal”.

- **Resolución N° 4472-3-2005 del 15/07/2005**

“Que este Tribunal, en numerosas resoluciones como las N°s 1208-4-1997 y 23-1-1999 del 18 de diciembre de 1997 y 19 de enero de 1999, respectivamente, mientras estuvo vigente la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, así como en las Resoluciones N° 00354-2-2002, 02176-3-2003 y 00763-5-2003 del 24 de enero de 2002, 25 de abril y 18 de febrero de 2003, respectivamente, bajo la vigencia de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, ha señalado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y solo procede en los casos en los que el contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones.

Que, en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas”.

- **Resolución N° 04434-4-2003 del 08/08/2003**

“Se establece que la recurrente efectuó operaciones de venta de inmuebles no gravadas, toda vez que no tenía la calidad de constructor ni era habitual, sin embargo, no le es aplicable la prorrata por cuanto de conformidad con el numeral 6.2 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV, para efecto de la aplicación de la prorrata se consideran como operaciones no gravadas aquellas que se encuentren exoneradas o inafectas del impuesto, así como la prestación de servicios a título gratuito y la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada, siempre que sea realizada en el país; y en el caso de autos tales adquisiciones de inmuebles no estuvieron gravadas al haber adquirido uno de los inmuebles por adjudicación y el otro por fusión”.

- **Resolución N° 763-5-2003 del 18/02/2003**

“El procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y solo procede en los casos en los que el contribuyente realice operaciones

gravadas y no gravadas y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones. Así, de poder realizar dicha distinción o en caso de realizar únicamente operaciones gravadas, nada impediría a los sujetos de este tributo que utilicen el 100 % del IGV recaído sobre las adquisiciones destinadas a dichas operaciones. Por consiguiente, no procede aplicar el método de la prorrata cuando en un periodo solo se realizan operaciones gravadas”.

- **Resolución N° 405-4-2003 del 23/01/2003**

“(…) del análisis de las normas expuestas se puede interpretar (…) que al ser el IGV un tributo de liquidación mensual, el artículo 23 del TUO de la Ley del IGV se debe aplicar a sujetos que realicen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas en un mes calendario determinado, pero si en este mes solamente dichos sujetos realizan operaciones gravadas, no hay motivo para aplicarlo teniendo derecho a utilizar la totalidad de su crédito fiscal”.

- **Resolución N° 10007-2-2001 del 19/12/2001**

“En tanto el objeto del procedimiento de prorrata es evitar que se considere como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones destinadas a operaciones no gravadas con el mismo, hecho que desnaturalizaría el impuesto al recaer sobre el valor agregado, y al no calificar la operación observada como venta sino más bien como un mecanismo de recuperación del precio pagado (devolución), no procede la aplicación de la prorrata”.



CASO PRÁCTICO N° 12

Cálculo de la prorrata del crédito fiscal para empresas inmobiliarias

La empresa PERÚ CONSTRUCTOR S.A., dedicada a las actividades de construcción, arrendamiento y venta de inmuebles, ha realizado adquisiciones de bienes y servicios en el mes de marzo de 2019 de lo siguiente:

4 equipos de cómputo	S/ 32,840.00
Servicio de asesoría legal	S/ 46,750.00
Servicios públicos (agua, luz, etc.)	S/ 59,430.00
Asimismo, se tienen como datos adicionales los siguientes:	
Ventas del mes (incluido IGV):	S/ 586,250
Ventas de los últimos 12 meses considerando marzo (incluido IGV):	S/ 6,908,580

Ventas totales	6,261,019.13
Ventas gravadas	3,479,560.41
Ventas no gravadas	2,781,458.72

Se sabe que la empresa no puede determinar qué porcentaje o proporción de las adquisiciones será destinado a operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.

SOLUCIÓN:

Según lo dispuesto en el inciso d) del artículo 1 de la Ley del IGV, se encontrará gravada con el impuesto la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Así, las ventas que la empresa PERÚ CONSTRUCTOR S.A. realizó en el mes de marzo se encontrarían gravadas con el IGV en la parte que corresponda a las edificaciones o construcciones.

Por su parte, según lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley del IGV, se considera operación no gravada la transferencia del terreno.

Al respecto, el numeral 9 del artículo 5 del RLIGV señala que para determinar la base imponible del impuesto en la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, se excluirá del monto de la transferencia el valor del terreno, considerándose como valor del terreno el 50% del valor total de la transferencia del inmueble.

En el presente caso, si la empresa no puede determinar qué porcentaje o proporción de las adquisiciones será destinado a operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, deberá hacer uso del método de la prorrata del crédito fiscal para la declaración del periodo marzo 2014.

Para efecto de lo anterior, se deberá seguir el procedimiento que a continuación describimos:

En primer lugar, determinamos las ventas gravadas que se realizaron en el mes:

Importe total	586,250.00
Base imponible total(**)	537,844.04
Base imponible terreno	268,922.02
Base imponible construcción	268,922.02
IGV	48,405.96
Total	586,250.00

Luego de ello, debemos aplicar la fórmula dispuesta en el reglamento de la Ley del IGV de la siguiente manera:

$$\text{Fórmula: } \frac{\text{Operaciones gravadas} + \text{Exportaciones}}{\text{Operaciones gravadas} + \text{Operaciones no gravadas} + \text{Exportaciones}} \times 100$$

Llevando la fórmula al aspecto práctico se determinaría el importe del porcentaje teniendo en cuenta los datos recogidos en el caso:

$$\frac{3,479,560.41 + 0}{3,479,560.41 + 2,781,458.78 + 0} \times 100 = \frac{3,479,560.41}{6,261,019.13} \times 100 = 55.57\%$$

De los datos mostrados en la consulta en un primer momento, determinamos el total del IGV consignado en las adquisiciones:

Descripción	Valor de compra	IGV
Equipo de cómputo	32,840.00	5,911.20
Servicio de asesoría legal	46,750.00	8,415.00
Servicios públicos (agua, luz, etc.)	59,430.00	10,697.40
TOTALES	139,020.00	25,023.60

Del cuadro anterior se tiene que el IGV total de las adquisiciones es S/ 25,023.60

Así, el IGV que podrá ser utilizado como crédito fiscal es el siguiente:

$$\text{IGV} \times \% \text{ calculado} = 25,023.60 \times 55.57\% = 13,905.61$$

Cabe precisar que el IGV que no pueda ser utilizado como crédito fiscal se podrá considerar como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta.



CASO PRÁCTICO N° 13

Cálculo de la prorrata del crédito fiscal cuando se realizan operaciones de exportación

La empresa AGROPERUANA S.A.C. dedicada a la producción de tomates y la elaboración de conservas de tomates comercializa dichos productos en el mercado nacional y los exporta al mercado internacional.

Datos:

Las ventas efectuadas por AGROPERUANA S.A.C. en los últimos 12 meses, incluyendo el mes de marzo de 2019, fueron las siguientes:

Ventas	Base imponible	IGV
Gravadas	1,432,054.00	257,769.72
No gravadas	315,420.00	56,775.60
Exportaciones	945,841.00	170,251.38
Totales	2,693,315.00	484,796.70

En el mes de marzo de 2019 realizó las adquisiciones que se muestran en el cuadro siguiente:

INFORMACIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS DEL MES DE MARZO		
Concepto	Base imponible	IGV
Compras destinadas a operaciones gravadas	12,540.00	2,257.20
Compras destinadas a operaciones no gravadas	8,610.00	1,549.80
Compras destinadas a operaciones gravadas y no gravadas	94,582.50	17,024.85
Totales	115,732.50	20,831.85

Se consulta, ¿cuál sería el procedimiento a seguir para aplicar correctamente el crédito fiscal y cómo se declararía este en el PDT N° 621?

SOLUCIÓN:

Con los datos mostrados en los cuadros hallaremos el porcentaje para determinar el crédito fiscal que podrá ser utilizado. Para ello aplicaremos la siguiente fórmula:

$$\text{Fórmula: } \frac{\text{Operaciones gravadas} + \text{Exportaciones}}{\text{Operaciones gravadas} + \text{Operaciones no gravadas} + \text{Exportaciones}} \times 100$$

$$\frac{1,432,054 + 945,841}{1,432,054 + 315,420 + 945,841} \times 100 = \frac{2,377,895}{2,693,315} \times 100 = 88.29\% = 0.8829$$

El porcentaje determinado (0.8829) se aplicará al importe del IGV que gravó las compras destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, que en el caso asciende a S/ 17,024.85, resultando un crédito fiscal de S/ 15,031.

Para efecto de la declaración mensual en el PDT 621, se debe seguir el siguiente procedimiento:

La prorrata del crédito fiscal

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Datos Basicos							
RUC :	20103638373	Razón Social : AGROPERUANA SAC					
Período :	03/2019						
Rectificatoria				Régimen de Renta-Ingreso el Régimen que le corresponda:			
¿La presente declaración rectifica o sustituye a otra? <input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No				<input type="radio"/> General <input type="radio"/> Especial <input type="radio"/> Amazonía o Zona de Selva <input type="radio"/> Frontera <input type="radio"/> Convenio de Estabilidad			
Ingrese el concepto que rectifica:				Señale la ubicación de su domicilio			
<input type="checkbox"/> IGV <input type="checkbox"/> IVAP <input type="checkbox"/> Renta (3ra-RER) <input type="checkbox"/> Retenciones de 4ta				Código: <input type="text"/>		Ubigeo <input type="text"/>	
				Desc <input type="text"/>		Zona: <input type="text"/>	
¿Se ha acogido a la Ley N° 27360 (Sector Agrario) y/o a la Ley N° 27460 (Acuicultura) y/o Ley N° 29972 (Cooperativas Agrarias)?				¿Declaración como socio coop. agraria?			
<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No				<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No			
Ventas no grav con IGV							
¿Ha realizado ventas no gravadas con el IGV en los últimos 12 meses?		¿Sus proveedores designados Agentes de Percepción le han efectuado Percepciones de IGV?		¿Sus clientes designados agentes de retención le han efectuado retenciones del IGV?		¿Esta afecto al Impuesto a la venta del Arroz Pilado (IVAP)?	
<input checked="" type="radio"/> Si <input type="radio"/> No		<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No		<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No		<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No	
						¿Ha recibido Liquid. de Compra por ventas efectuadas, y le han retenido por concepto del Impuesto a la renta de 3ra. Categoría?	
						<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No	
						¿Está exonerado del Impuesto a la Renta y del I.G.V.?	
						<input type="radio"/> Si <input checked="" type="radio"/> No	
<input type="button" value="Validar"/> <input type="button" value="Grabar"/> <input type="button" value="Salir"/>							

En la pestaña de identificación se deberá responder de manera afirmativa a la pregunta que se muestra para poder habilitar el casillero 173 que se encuentra en la pestaña de compras.

En la pestaña de ventas se deberán considerar las ventas gravadas y no gravadas del periodo de marzo de 2019.

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas Compras							
IGV Cuenta Propia							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	100	136,480	101	24,566		
	Desc. Concedidos y/o devoluciones de Ventas	102		103			
	Ventas asumidas por el Estado	124		125			
	Desc. Concedidos y/o Dev. de Ventas (Vtas asumidas)	126		128			
	Ventas - Ley 27037 incisos 11.1, 12.1, 12.3 y 12.4	160		161			
	Descuentos y devoluciones (Ley 27037)	162		163			
	Exportaciones Facturadas en el período	106					
	Exportaciones Embarcadas en el período	127					
Ventas no gravadas (sin considerar exportaciones)		105	24,025				
Ventas no gravadas sin efecto en ratio		109					
Otras Ventas (inciso ii), numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento		112					
TOTAL				131	24,566		
IVAP							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	340		341			
<input type="button" value="Validar"/> <input type="button" value="Grabar"/> <input type="button" value="Salir"/>							

A su vez, en el asistente de la casilla 173 que se muestra se consignarán las ventas (gravadas y no gravadas) y las exportaciones realizadas en los últimos 12 meses.

0621 PDT Asistente de Cálculo de Coeficiente

Período	Ventas nacionales gravadas	Exportaciones	Ventas no gravadas
04-2013	76148	0	23,545
05-2013	124,254	214,500	28,450
06-2013	118,452	0	28,748
07-2013	142,315	0	32,450
08-2013	109,758	134,150	25,748
09-2013	122,223	125,476	21,487
10-2013	130,425	0	36,452
11-2013	141,745	235,774	21,521
12-2013	118,948	0	23,433
01-2014	117,775	124,200	22,611
02-2014	93,531	111,741	26,950
03-2014	136,480	0	24,025

Coeficiente : 0.8829

Aceptar Cancelar

Coeficiente 173 0.8829

Validar Grabar Salir

En la pestaña de identificación se deberá responder de manera afirmativa a la pregunta que se muestra para poder habilitar el casillero 173 que se encuentra en la pestaña de compras.

El tributo que se determina por las compras es en forma proporcional al coeficiente hallado.

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas		Compras					
		IGV CUENTA PROPIA					
		BASE			TRIBUTO		
Nacionales	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	107	12,540	108	2,257	
		Comp. de arroz a Prod. Agrarios	152		153		
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	110	94,582	111	15,031	
		Comp. de arroz a Prod. Agrarios	174		175		
Importadas	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	113	8,610			
	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	114		115		
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	116		117		
No gravadas	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	119				
	Internas	Compras Netas	120				
	Importadas	Compras Netas	122				
TOTAL					178	17,288	
CREDITO FISCAL ESPECIAL					172		
OTROS CREDITOS					169		
OTROS CREDITOS IVAP					182		
Coeficiente					173	0.8829	

Validar Grabar Salir

CAPÍTULO III

CASOS ESPECIALES EN LA UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

CAPÍTULO III

CASOS ESPECIALES

EN LA UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

1. OPERACIONES NO REALES

El primer párrafo del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas regula el caso de los comprobantes de pago o notas de débito emitidos por operaciones no reales.

Según el referido artículo, el responsable de la emisión de tales documentos estará obligado a pagar el IGV consignado en ellos.

Por su parte, el artículo en mención establece que quien recepciona el comprobante de pago o nota de débito emitidos por operaciones no reales no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas⁽³¹⁾ originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Pero ¿cuándo se configura una operación no real? De acuerdo con el tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, son dos los supuestos que califican como una operación no real.

Cabe precisar que para la configuración de las operaciones no reales no se toma en cuenta si existió o no el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago. Asimismo, una vez configurada la operación no real, esta no podrá ser acreditada mediante:

- La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,
- La retención del IGV efectuada o la percepción del IGV soportada, según sea el caso.

(31) Entre los derechos o beneficios derivados del IGV se encuentran: el saldo a favor del exportador, el saldo a favor materia del beneficio, la recuperación anticipada del IGV, la devolución definitiva del IGV y el reintegro del IGV.

Tales supuestos son los siguientes:

OPERACIONES NO REALES (artículo 44 de la Ley del IGV)

- Cuando se emite un comprobante de pago o una nota de débito, pero la operación que consta en tales documentos es inexistente o simulada
- Cuando se sustenta una operación existente con comprobantes de pago o notas de débito emitidos por terceros que no participaron en dicha operación

1.1. Cuando se emite un comprobante de pago o una nota de débito, pero la operación que consta en tales documentos es inexistente o simulada

Según el inciso a) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, se considera como una operación no real aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

En este caso, estamos ante una simulación de tipo absoluta, es decir que, el objeto de la transacción (bien o servicio), así como el sujeto que aparece consignado en el comprobante de pago o nota de débito como proveedor, son falsos. No se ha producido ninguna transferencia de un bien ni la prestación de un servicio.

En efecto, según el artículo 190 del Código Civil, se define como simulación absoluta a aquella figura en la que se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.

Así, conforme lo afirma Delgado Ratto: “En la simulación absoluta el negocio es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar e acto jurídico, sin embargo, sí debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la situación real”⁽³²⁾.

En este supuesto, en el que la operación respecto de la cual se emita un comprobante de pago o nota de débito nunca se realizó, para efectos del IGV, el adquirente del bien o el usuario del servicio que recibe el comprobante de pago o nota de débito por la operación inexistente o simulada, no podrá utilizar el Impuesto que gravó tales operaciones como crédito fiscal.

(32) DELGADO RATTO, Cecilia. “Crédito fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales”. En: *Ponencia individual presentada a las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, p. 282.

Cabe precisar que el desconocimiento del crédito fiscal al sujeto que recibe el comprobante de pago o nota de débito, no implica que el responsable de su emisión pueda solicitar la devolución que hubiera efectuado del pago del IGV.

Al desconocerse al adquirente del bien o usuario del servicio el derecho a utilizar el IGV que le fuera trasladado como crédito fiscal, de haberlo utilizado como tal, habría configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que establece como conducta infractora “el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que genere aumentos indebidos de saldos (...) créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociable u otros valores similares”.

1.2. Cuando se sustenta una operación existente con comprobantes de pago o notas de débito emitidos por terceros que no participaron en dicha operación

Según el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, se considera como una operación no real aquella en la que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

No obstante, a diferencia del primer supuesto, en este caso, se determina que la operación que se encuentra sustentada en el comprobante de pago o nota de débito, sí existió o se realizó, por lo que, aun cuando dichos documentos hayan sido emitidos por un sujeto que no participó de dicha operación, se acepta que el adquirente mantenga el derecho al crédito fiscal siempre que cancele la operación utilizando determinados medios de pago.

En efecto, el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece en el inciso a) del numeral 15.4 del artículo 6 que el supuesto de operaciones no reales a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV es aquel en que “el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación”.

De configurarse el supuesto previsto en el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 como operación no real, las consecuencias tributarias serían las siguientes:

- Para el emisor del comprobante de pago: se encuentra obligado al pago del Impuesto que corresponda a la operación, como es el caso del Impuesto a la Renta, el IGV y/o el ISC, de corresponder.

Cabe precisar que el pago del impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del Impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente hubiera realizado.

- Para el adquirente de los bienes o el usuario del servicio: mantendrá el crédito fiscal siempre que cumpla con los siguientes tres requisitos:
 - i. Que al cancelar la operación consignada en el comprobante de pago haya utilizado los siguientes medios de pago:
 - Transferencia de fondos. En este caso:
 - a) La transferencia de fondos debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - b) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe haber sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
 - d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
 - e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.
 - Cheques con la cláusula “no negociable, intransferible”, “no a la orden” u otro equivalente: En este caso:
 - a) El cheque debe ser emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - b) Debe verificarse que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.

Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.

- c) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe haber sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - d) El cheque debe corresponder a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.
 - e) El cheque debe haberse girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
- Orden de pago. En este caso:
- a) La orden de pago debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - b) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe haber sido cancelado con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - c) El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.
 - d) El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
 - e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.
- ii. Los bienes adquiridos o los servicios utilizados deben ser los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- iii. El comprobante de pago debe reunir los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Cabe precisar que aun cuando se cumplan con los requisitos descritos en los acápites i) al iii), se perderá el derecho al crédito fiscal si se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

- Acerca de la carga de la prueba

Suele ocurrir que la SUNAT determine la configuración de una operación no real por hechos atribuibles al proveedor o a terceros, lo que origina que al adquirente de los bienes y/o servicios se le desconozca el derecho a utilizar el crédito fiscal.

En efecto, en diversas oportunidades, la SUNAT ha calificado una operación como no real cuando, por ejemplo, el proveedor no ha cumplido con sus obligaciones tributarias o laborales o no cuenta con personal en su planilla, o no cuenta con los activos suficientes para prestar un servicio.

Al respecto, consideramos que para calificar una operación como no real, y, por ende, desconocer el crédito fiscal, no basta con que se haya verificado el incumplimiento de las obligaciones que son de cargo de los proveedores, siendo que, resultará necesario que la SUNAT efectúe una adecuada actuación de otros medios probatorios, tales como, la revisión de la documentación con la que pudiera contar el sujeto que recibió el comprobante de pago o la nota de débito, cruces de información con terceros, etc.

Cabe precisar que, en principio, es la SUNAT la que tiene la carga de la prueba para calificar una operación como no real, por lo que debe actuar todos los medios probatorios y sucedáneos que se encuentren a su alcance.

En este caso, para la comprobación de la realidad de una operación, la SUNAT debe constatar una serie de hechos o actos a través de los medios probatorios pertinentes, no bastando con que dicha Entidad presuma que una operación no es real porque detectó, por ejemplo, incumplimientos de obligaciones formales por parte del proveedor, o de aspectos formales vinculados a los comprobantes de pago emitidos por el proveedor; siendo que más bien, la SUNAT deberá acreditar fehacientemente que la operación no fue llevada a cabo.

Sin perjuicio de lo anterior, somos de la opinión también que los contribuyentes deben ser capaces de acreditar con documentación mínima, fehaciente y pertinente que la operación se llevó a cabo efectivamente; de lo contrario podría desconocerse la existencia de la operación.

En efecto, los contribuyentes deben mantener la mayor cantidad de documentación que acredite cada una de las etapas de la adquisición de bienes y/o la contratación de servicios, desde las tratativas (cotizaciones, proformas, correspondencia comercial, etc.), la contratación (contratos, órdenes de compra), el ingreso al almacén o la recepción de los bienes y/o servicio (guías de remisión, partes de ingreso al almacén o de recepción en el domicilio fiscal o el establecimiento anexo, relación del personal encargado de la recepción de los bienes), el medio de pago utilizado para la cancelación del precio y/o contraprestación convenida, etc.

OPERACIÓN NO REAL SUSTENTADA EN COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS POR TERCEROS QUE NO PARTICIPARON EN LA OPERACIÓN MEDIOS DE PAGO QUE PERMITEN CONVALIDAR EL CRÉDITO FISCAL	
Medios de pago	Requisitos a cumplir
Transferencia de fondos	<ul style="list-style-type: none"> - Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623. - Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder. - El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación. - La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante. - La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.
Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente	<ul style="list-style-type: none"> - Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623. - Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque. Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco. - Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder. - Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad. - Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
Orden de pago	<ul style="list-style-type: none"> - Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623. - Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder. - El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación. - El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante. - La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 079-2010-SUNAT/2B0000 del 09/06/2010**

“Tratándose de las operaciones no reales a que se refiere el inciso b) del artículo 44. del TUO de la Ley del IGV, si un contribuyente realiza el pago de más de una factura con un solo cheque “no negociable”, cumple con el requisito establecido en el literal c) del acápite ii) del numeral 2.3.2 del artículo 6 del Reglamento de dicha Ley”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 03238-1-2017 del 12/04/2017**

“A efectos de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno”.

- **Resolución N° 03078-3-2017 del 07/04/2017**

“Se considera como operación no real a dos situaciones distintas, esto es: a) Cuando nunca se efectuó la operación; y, b) Existiendo una operación, el emisor que figura en el comprobante de pago no ha realizado verdaderamente la operación, siendo que, en esta última situación, en caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria, se podría mantener el derecho al crédito fiscal.

No procede que la SUNAT califique una operación como no real amparándose en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV, si únicamente cuestiona la participación del contribuyente como adquirente de los bienes enajenados por sus proveedores, a pesar de reconocer que estos fueron los que emitieron los respectivos comprobantes de pago”.

- **Resolución N° 1537-4-2017 del 22/02/2017**

“No resulta exigible a la Administración Tributaria realizar cruces de información cuando cuenta con la información necesaria, máxime cuando de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en las Resoluciones N°s 8749-4-2014 y 3502-4-2014, entre otras, en el caso del reparo por fehaciencia de las operaciones realizadas por los contribuyentes, la carga de la prueba corresponde al contribuyente y no a la Administración”.

- **Resolución N° 00478-1-2017 del 17/01/2017**

“Las guías de remisión remitente no consignan de forma legible la dirección del punto de partida, mientras que la dirección del punto de llegada indicado no corresponde al domicilio fiscal o establecimiento anexo de la recurrente; no indican los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, de acuerdo con el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago (...), la fecha de inicio del traslado en la mayoría de los casos es anterior a la fecha de emisión de la factura referida en ella, además en las citadas guías no se aprecia constancia de recepción por parte de la recurrente, por lo que no existe certeza del efectivo traslado de los bienes ni de su recepción por parte de la recurrente”.

- **Resolución N° 11519-3-2016 del 13/12/2016**

“Para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta y el uso del crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que estos deben corresponder a operaciones fehacientes realizadas por los compradores con sus proveedores, para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente, indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que respecto a las operaciones de compra de materia prima realizadas a través de las liquidaciones de compra emitidas por la recurrente, (...) no se presentó documentación sustentatoria que acreditara la realización de las indicadas operaciones, como pudieron ser proformas, requerimientos, solicitudes de cotización, guías de transportista que demuestren el traslado de los bienes desde el lugar de acopio hasta el local de la recurrente, control de inventario en el que conste el movimiento de entradas y salidas detalladas de los productos por los cuales se emitieron los comprobantes de pago observados, u otra documentación sustentatoria que permita acreditar la fehaciencia de las operaciones, siendo que la recurrente se limitó a exhibir los comprobantes de pago materia

de observación y el Registro de Compras en que estos se encuentran anotados, lo que no resulta suficiente para acreditar la realidad de una operación”.

- **Resolución N° 05735-2-2016 del 17/06/2016**

“A pesar que corresponde a la recurrente acreditar la fehaciencia y realidad de las operaciones y pese a haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago reparados, como pudieron ser proformas, órdenes de pedido, guías de pedido o cualquier otra documentación que evidenciara su efectiva realización.

Que las constancias de los depósitos bancarios, por si solos, no acreditan la efectiva compra de bienes y/o prestación de servicios.

Que las guías de remisión remitente relativas a las facturas observadas no consignan la constancia de recepción de los bienes, los datos del punto de partida del transportista, ni el vehículo utilizado; en tal sentido, no resultan idóneas a fin de acreditar la fehaciencia de las operaciones cuestionadas”.

- **Resolución N° 01123-8-2016 del 04/02/2016**

“La sola presentación de un contrato no constituye prueba de la fehaciencia de un servicio, dado que lo que se debe demostrar es que el servicio contratado finalmente si se prestó y no solo que existió un compromiso de prestarlo”.

- **Resolución N° 10151-1-2015 del 20/10/2015**

“Que a fin de sustentar el reparo por operaciones no reales y/o no fehacientes, la Administración debe actuar una serie de elementos probatorios, cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables y, por otro lado, que la Administración realice acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo”.

- **Resolución N° 3930-1-2015 del 17/04/2015**

“De acuerdo con el inciso a) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se considera “operación no real” aquella situación en la que se

determina que nunca se efectuó la adquisición, es decir, no se cuestiona al emisor del comprobante de pago como el verdadero proveedor, sino que la discusión se centra en la existencia misma de la operación”.

- **Resolución N° 07088-10-2014 del 11/06/2014**

“Es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del IGV y del Impuesto a la Renta no son reales y/o fehacientes, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permitirá llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00256-3-99”.

- **Resolución N° 15868-3-2013 del 18/10/2013**

“Cuando las operaciones de compra son realizadas a sujetos distintos a los que emitieron los comprobantes de pago, el reparo por operaciones no reales es determinado conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV, siendo que dicha norma permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento de la citada Ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria”.

- **Resolución N° 5053-1-2013 del 21/03/2013**

“En el caso de las operaciones del inciso b) de artículo 44 de la Ley del IGV y el numeral 15.4 del artículo 6 de su Reglamento, la validación para la utilización del crédito fiscal a través de la utilización de medios de pago y el cumplimiento de las demás formalidades previstas en el Reglamento, es aplicable para aquellas operaciones en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no haya realizado verdaderamente la operación, y que los bienes adquiridos o servicios utilizados sean los mismos que se consignan en el comprobante de pago”.

- **Resolución N° 22298-3-2012 del 28/12/2012**

“(…) este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su

caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 00120-5-2002 y 03708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos.

Que a tal efecto, se ha indicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 03708-1-2004, que es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil, criterio que fluye de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria.

Que así, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las Resoluciones N°s 256-3-1999 y 2289-4-2009, entre otras, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

Que por consiguiente, para el análisis de la materia en controversia, debe tenerse en cuenta que tal como se ha señalado precedentemente, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a utilizar el crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas y a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas se hayan realizado, siendo que para ello es necesario que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores”.

- **Resolución N° 09072-1-2012 del 08/12/2012**

“En los casos de reparos por operaciones no reales es necesario demostrar todo el circuito de las operaciones de adquisición de los bienes y/o servicios materia de reparo, así uno de los aspectos que deben ser constatados es la entrega

efectiva de los bienes y/o la prestación efectiva de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago al comprador o usuario del servicio, en cuyo primer supuesto, es necesaria la verificación de documentos como reportes de control de ingresos o registros de inventarios de los bienes al almacén del comprador o de su entrega al mismo o a quién este haya designado, así como el pago por la adquisición de dichos bienes o servicios”.

- **Resolución N° 20134-3-2012 del 04/12/2012**

“Que con relación a las operaciones no fehacientes o no reales en general, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N°s 01923-4-2004, 01807-4-2004 y 0325-1-2005, que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, el adquirente no solo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de aplicar el crédito fiscal o deducir gastos.

Que conforme lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 00120-5-2002 y 06276-4-2002, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido”.

- **Resolución N° 18014-8-2011 del 27/11/2011**

“Si bien el hecho de que los proveedores no cumplan con sus obligaciones tributarias o que en la verificación o cruce de información no cumplan con presentar alguna información o demostrar la fehaciencia de una operación, la Administración Tributaria no puede mediante el cruce de información imputar tales hechos al usuario o adquirente; sin embargo, de la evaluación conjunta de dichas omisiones atribuibles al proveedor y los hechos comprobados en

la fiscalización imputables al comprador, la Administración podría concluir válidamente que las operaciones no son reales”.

- **Resolución N° 09076-1-2009 del 11/09/2009**

“Para desconocer el crédito fiscal del IGV por no fehaciencia de los comprobantes de pago emitidos por los proveedores, no es suficiente que en el cruce de información a dichos proveedores la SUNAT les haya efectuado observaciones por inconsistencias en su contabilidad (tales como asientos borroneados, duplicidad de facturas y divergencias en la tipología de las facturas presentadas por el usuario y/o adquirente y las mantenidas por los proveedores en sus archivos) o por falta de capacidad económica para realizar sus actividades. El incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor no resulta imputable al usuario y/o adquirente, por lo que para formular reparos a este último la SUNAT deberá evaluar las observaciones efectuadas al proveedor conjuntamente con otros indicios que pudiera encontrar”.

- **Resolución N° 11584-2-2007 del 04/12/2007**

“Para determinar la configuración de una operación no real, la SUNAT no se puede basar en observaciones efectuadas a los proveedores sobre el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, para determinar una operación no real, debe analizarse toda la información conjunta y la situación en la cual se lleva a cabo”.

- **Resolución N° 08999-2-2007 del 25/09/2007**

“Una operación no es real si se llega a establecer que alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados”.

- **Resolución N° 03758-1-2006 del 11/07/2006**

“Si bien la Administración puede observar la fehaciencia de las operaciones, debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándose en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y el artículo 197 del Código Procesal Civil”.

- **Resolución de Observancia Obligatoria N° 017595-2003 del 05/06/2003**

“Una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) La combinación de a), y c) o de c) y b), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/ o el pago respectivo por tal bien”.

2. COMPROBANTES DE PAGO NO FIDEDIGNOS

Considerando lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 3 de la Ley N° 29215, no darán derecho a crédito fiscal, los comprobantes de pago “no fidedignos”, entendiéndose por tales a los que contienen irregularidades formales en su emisión y/o registro.

Se consideran como comprobantes de pago “no fidedignos” a los siguientes⁽³³⁾:

- Los comprobantes de pago emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones.
- Los comprobantes de pago que no guardan relación con lo anotado en el Registro de Compras.
- Los comprobantes de pago que contienen información distinta entre el original y las copias.
- Los comprobantes de pago emitidos manualmente en los cuales no se hubiera consignado con tinta en el original la información no necesariamente impresa.

Sobre el particular, el segundo párrafo de la Ley N° 29215 establece que, tratándose de comprobantes de pago no fidedignos, no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

(33) El artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer qué gastos significan una “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” y, por ende, una distribución indirecta de dividendos conforme a lo previsto en el inciso g) del Artículo 24-A de la Ley, incluye a aquellos gastos que se encuentran sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, definiendo como tales, a aquellos comprobantes de pago que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.

No obstante, consideramos que la definición prevista en la Ley del Impuesto a la Renta, por el principio de especialidad, no podría ser aplicada de manera extensiva a lo dispuesto en las normas que regulan el IGV.

- i. Los comprobantes de pago deben consignar la información mínima siguiente:
 - 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);
 - Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
 - Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
 - Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).
- ii. El pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se efectúe con los medios de pago que señale el Reglamento; siendo los mismos los siguientes:
 1. Transferencia de fondos, en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
 - a) La transferencia de fondos debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - b) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
 - d) La transferencia de fondos debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
 - e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.
 2. Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
 - a) El cheque debe ser emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.

- b) Debe verificarse que fue el emisor del comprobante de pago quien recibe el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.

Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.

- c) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - d) El cheque debe corresponder a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.
 - e) El cheque debe girarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
3. Orden de pago, en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
- a) La orden de pago debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - b) El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - c) El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.
 - d) El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
 - e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

3. COMPROBANTES DE PAGO QUE NO REÚNAN LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE PAGO PARA SER CONSIDERADOS COMO TALES

Conforme lo hemos indicado en el Capítulo 1 al analizar los requisitos sustanciales y formales que se deben cumplir para ejercer el derecho al crédito fiscal, el inciso b) del

artículo 19 de la Ley del IGV, conjuntamente con el artículo 1 de la Ley N° 29215, establecen expresamente como segundo requisito formal, que los comprobantes de pago o documentos: i) hayan sido emitidos conforme las normas sobre la materia; ii) que el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; y, iii) que los comprobantes de pago o documentos cumplan con determinados requisitos referidos a la siguiente información mínima:

- 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);
- Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
- Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
- Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).

Sobre el particular, resulta importante diferenciar entre los requisitos y características que los comprobantes de pago deben cumplir para que sean considerados como tales, de la información mínima que debe consignarse en dichos comprobantes de pago.

Así, con relación a los requisitos y características que los comprobantes de pago deben cumplir para que sean considerados como tales, debemos recurrir a los requisitos previstos por las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión, como es el caso de lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y modificatorias; así como por la Resolución de Superintendencia N° 097-2012/SUNAT, que crea el sistema de emisión electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente.

Considerando la diferenciación antes indicada, puede suceder que un documento que cuente con la información mínima antes descrita no haya sido emitido de conformidad con las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago, lo que impediría que con dicho documento se pueda ejercer el derecho al crédito fiscal.

Así, se tiene que para ejercer el derecho al crédito fiscal es necesario que los comprobantes de pago o documentos cumplan no solo con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino también con los requisitos previstos por las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión.

Lo anterior es recogido por el inciso 2 del numeral 2.2. del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el cual define como comprobante de pago o nota de débito que incumple con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobante de pago “a 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”.

No obstante lo anterior, al igual que para los comprobantes de pago no fidedignos, el cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV conjuntamente con el segundo y tercer párrafos del artículo 3 de la Ley N° 29215, flexibilizan las formalidades establecidas para el uso del crédito fiscal, estableciendo que tratándose de aquellos 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 se cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Los comprobantes de pago consignen la información mínima siguiente:
 - 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);
 - Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión);
 - Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y
 - Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación).
- ii. El pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se efectúe con los medios de pago que señale el Reglamento; siendo los mismos los siguientes:
 - a) Transferencia de fondos, en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
 - La transferencia de fondos debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con una sola transferencia, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
 - La transferencia de fondos debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
 - La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

- b) Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
- El cheque debe ser emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - Debe verificarse que fue el emisor del comprobante de pago quien recibe el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.
 - Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.
 - El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con un solo cheque, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - El cheque debe corresponder a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.
 - El cheque debe girarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
- c) Orden de pago, en cuyo caso se deberán cumplir con los siguientes requisitos:
- La orden de pago debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
 - El total del monto consignado en el comprobante de pago debe cancelarse con una sola orden de pago, incluyendo el impuesto y el monto percibido, de corresponder.
 - El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.
 - El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.
 - La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 059-2017-SUNAT/7T0000 del 20/12/2017**

“Si un sujeto designado como emisor electrónico del SEE emite un documento en formato preimpreso 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 Reglamento de Comprobantes de Pago 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

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 Impuesto a la Renta 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”.

- **Informe N° 024-2011-SUNAT/2B0000 del 10/03/2011**

“A fin de verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el crédito fiscal del IGV, se debe tener en cuenta lo dispuesto en los incisos a) y b) del artículo 19 del TUO de la Ley del IGV, el artículo 1 de la Ley N° 29215 y el precedente vinculante establecido mediante la RTF N° 01580-5-2009, sin perjuicio que dichos requisitos formales no son de aplicación a los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados.

Para verificar los requisitos formales que deben cumplir los comprobantes de pago para sustentar el gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se deberá tener en cuenta lo señalado en el inciso j) del artículo 44 y el cuarto párrafo del artículo 51 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso o) del artículo 21 del Reglamento de dicha ley.

Lo antes señalado es sin perjuicio del cumplimiento de otras normas relativas al crédito fiscal del IGV y al gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría”.

- **Informe N° 340-2009-SUNAT/2B0000 del 14/12/2009**

“No darán derecho al crédito fiscal los siguientes documentos:

- a) Aquellos que no tienen en forma impresa el número de la autorización de impresión otorgado por la SUNAT, por cuanto no se tramitó la respectiva autorización de impresión; y,
- b) Aquellos que consignen un número de autorización distinto al que correspondía.

Sin embargo, en dichos supuestos no se perderá el derecho al crédito fiscal si el pago del total de la operación, incluyendo el pago del Impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado con los medios de pago que señala el Reglamento de la Ley del IGV, y se cumpla con los requisitos previstos en el mismo Reglamento”.

- **Informe N° 146-2009-SUNAT/2B0000 del 31/07/2009**

“No se perderá el derecho al crédito fiscal, aun cuando los comprobantes de pago que sustentan la adquisición de bienes y servicios no cumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, siempre que se proceda conforme a lo dispuesto en las normas citadas.

Sin embargo, lo establecido en el texto vigente del artículo 19 del TUO de la Ley del IGV y en la Ley N° 29125 solo resulta de aplicación para validar el crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios, mas no para validar costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta en el mismo supuesto, toda vez que no existe norma alguna que haga extensivas las disposiciones analizadas a este último tributo”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 4199-10-2015 del 24/04/2015**

“Si el contribuyente cumple con lo establecido en el numeral 2.3. del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, corresponde la utilización del crédito fiscal de comprobantes de pago que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios en materia de comprobantes de pago, siempre que consignen los requisitos de información señalados en el artículo 1 de la Ley N° 29215 (identificación del emisor y adquirente, identificación del comprobante de pago, descripción y cantidad del bien o servicio, y monto de la operación)”.

4. COMPROBANTES DE PAGO QUE CONSIGNAN INFORMACIÓN FALSA

Conforme lo habíamos indicado, el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV establece expresamente como segundo requisito formal que los comprobantes de pago o documentos consignen 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.

Habíamos indicado también que, en línea con el requisito establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV, el requisito establecido en el mencionado inciso b) debe ser entendido en el sentido que, el comprobante de pago o documento que sustente el crédito fiscal debe ser emitido de conformidad con las normas que los regulan, como es el caso del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que, dichos comprobantes de pago y/o documentos deberán cumplir con ciertos requisitos y/o características mínimas para que permitan ejercer el referido derecho al crédito fiscal.

Así, el artículo 1 de la Ley N° 29215 establece que 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).

Sobre el particular, el acápite 2.6 del numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que la no acreditación en forma objetiva y fehaciente de la información mínima a que se refiere el artículo 1 de la Ley N° 29215, que fuera consignada en forma errónea, acarreará la pérdida del crédito fiscal contenido en el comprobante de pago en el que se hubiera consignado tal información.

Asimismo, agrega que en el caso que la información no acreditada sea la referente a la descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación (acápites iii) y al valor de venta (acápites iv), se considerará que el comprobante de pago que la contiene consigna datos falsos.

Consideramos importante distinguir un comprobante de pago que consigna datos falsos (que, conforme lo hemos indicado, es aquel comprobante de pago respecto del cual no se acredita el bien (ni su cantidad) y/o el servicio en él descritos ni su valor de venta; de aquel comprobante de pago que califica como falso.

Respecto de este último (comprobante de pago falso), la Ley del IGV no ha previsto una definición, a diferencia de las normas que regulan el Impuesto a la Renta, las cuales, conforme lo hemos indicado para el caso de los comprobantes de pago no fidedignos, por aplicación del principio de especialidad, no podrían ser aplicadas de manera extensiva a la regulación prevista para el IGV.

Sin perjuicio de lo anterior, tenemos que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer qué gastos significan una “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” y, por ende, una distribución indirecta de dividendos conforme a lo previsto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley, incluye a aquellos gastos que se encuentran sustentados por comprobantes de pago falsos, definiendo como tales a aquellos comprobantes de pago, que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones:

- El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC.
- El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente.
- Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso.
- Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

COMPROBANTES DE PAGO QUE NO DAN DERECHO AL CRÉDITO FISCAL - FORMA DE SUBSANAR		
Tipo	Detalle	Forma de subsanación
Comprobante de pago no fidedigno	<p>Es aquel documento que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro.</p> <p>Se consideran como tales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; - comprobantes que no guardan relación con lo anotado en el Registro de Compras; - comprobantes que contienen información distinta entre el original y las copias; - comprobantes emitidos manualmente en los cuales no se hubiera consignado con tinta en el original la información no necesariamente impresa. 	<p>Si el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado utilizando los medios de pago siguientes: transferencia de fondos, cheques con la cláusula “no negociable”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente, u orden de pago; y siempre que consignen los requisitos de información mínima señalados en el artículo 1 de la Ley N° 29215, sin perjuicio de que se cumplan con los demás requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal.</p>

COMPROBANTES DE PAGO QUE NO DAN DERECHO AL CRÉDITO FISCAL - FORMA DE SUBSANAR		
Tipo	Detalle	Forma de subsanación
Comprobantes de pago que incumplan con 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 mínima señalados en el artículo 1 de la Ley N° 29215.	Si el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado utilizando los medios de pago siguientes: transferencia de fondos, cheques con la cláusula “no negociable”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente, u orden de pago; y siempre que consignen los requisitos de información mínima señalados en el artículo 1 de la Ley N° 29215; sin perjuicio de que se cumplan con los demás requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal.
Comprobantes de pago con información errónea	Se entiende por información consignada en forma errónea a la prevista en el artículo 1 de la Ley N° 29215 que no coincide con la correspondiente a la operación que el comprobante de pago pretende acreditar. Tratándose del nombre, denominación o razón social y número de RUC del emisor, no se considerará que dicha información ha sido consignada en forma errónea si a pesar de la falta de coincidencia señalada, su contrastación con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT no permite confusión.	Acreditación en forma objetiva y fehaciente de la información; sin perjuicio de que se cumplan con los demás requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal.
Comprobante de pago que consigna datos falsos	Cuando la información mínima señalada el artículo 1 de la Ley N° 29215, que fuera consignada en forma errónea y no fuera acreditada en forma objetiva y fehaciente, sea la referente a: - La descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y, - Al valor de venta.	No es posible subsanar.

5. CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL QUE NO LLEVEN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE

En los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente (tales como los consorcios, joint ventures), es únicamente el socio designado como operador el que realiza las operaciones afectas, es decir, es este quien adquiere los bienes y servicios necesarios para la realización del objeto del contrato, y, por lo tanto, es este

quien adquiere el íntegro del crédito fiscal proveniente de dichas operaciones al emitirse los comprobantes de pago a su nombre.

Sin embargo, el crédito fiscal adquirido en aras de la realización del contrato no le corresponde al operador en su integridad, sino que deberá ser trasladado proporcionalmente a los demás socios según cada una de sus participaciones, dado que ellos han incurrido también proporcionalmente en la realización de dichos gastos.

Sobre el particular, el noveno párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV establece que, para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción.

Dicha atribución deberá ser realizada mediante los documentos de atribución regulados en la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT.

Dicha atribución se realizará de la siguiente forma:

- a) De manera consolidada mensualmente; es decir, no se distribuirá el impuesto de cada una de las adquisiciones realizadas por el operador, sino el que resulte de la suma de todas las adquisiciones realizadas en el periodo tributario.
- b) Al igual que el reparto de las adquisiciones, el crédito fiscal se atribuirá sobre la base de dos criterios:
 - La proporción de los gastos que cada parte asume, o
 - La participación en el negocio común (solo si se establece expresamente que así será).

En caso que el operador que realice la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, no realice dicha atribución, no podrá utilizar como crédito fiscal ni como gasto o costo para efecto tributario, la proporción del IGV que corresponda a las otras partes del contrato.

Esta disposición resulta ser una consecuencia lógica de la estructura del impuesto y del cumplimiento del primer requisito sustancial establecido en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, puesto que el hecho de que el crédito fiscal no haya sido atribuido no conlleva al desconocimiento del mismo para los demás contratantes.

Asimismo, tampoco podría ser el IGV utilizado como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta dado que en estricto no ha sido un gasto o costo asumido totalmente por el operador.

**CASO PRÁCTICO N° 14****Uso del crédito fiscal en los contratos empresariales sin contabilidad independiente**

En junio del presente ejercicio la empresa LA ELEGANCIA SAC y la empresa MONTA MONTA SRL deciden unirse para llevar adelante un negocio de venta de productos tecnológicos, para lo cual deciden celebrar un contrato de consorcio, designando a la primera empresa como operadora del mismo, por lo que representará al consorcio en las operaciones de venta y compra con los clientes y proveedores, respectivamente.

Los aportes y porcentaje de participación de ambas empresas en el consorcio son los siguientes:

Partícipes del consorcio	Aportes	Participación (%)
LA ELEGANCIA SAC (operador)	335,000	67 %
MONTA MONTA SRL (consorciado)	165,000	33 %
Total	500,000	100 %

Información adicional:

- El consorcio no lleva contabilidad independiente.
- Los ingresos son distribuidos en función del porcentaje de participación de los consorciados.
- El 10 de junio de 2019 se contrata a la empresa de transportes Correcaminos EIRL, con RUC 20995826335, para que traslade los productos de la venta a los clientes. Por este servicio, el proveedor emitió la Factura N° 0012-0002450 por el importe de S/ 7,000 más IGV.
- El 7 de junio de 2019 se contrataron los servicios de un vendedor independiente, Miguel Ardiles, con RUC N° 10421556789. Este emitió la factura N° 0001-000524 por S/ 3200 (más IGV) de comisiones.
- La empresa LA ELEGANCIA SAC es accionista en la empresa MONTA MONTA SRL con el 80 % del accionariado
- Asimismo, el mismo 7 de junio de 2019, el consorcio adquirió las siguientes mercaderías al proveedor MUNDO TECNOLOGÍA S.A.C., con RUC N° 20325221968. Por esta compra se emitió la factura N° 0002-00027731.

PRODUCTO	CANTIDAD	COSTO UNITARIO	TOTAL
LAP TOP	200	1500	300,000
CONSOLA	100	1000	100,000
EQUIPO DE SONIDO	50	800	40,000

En este contexto, el consorcio desea saber ¿cuál sería el tratamiento contable y tributario de las operaciones descritas respecto al crédito fiscal del IGV?

 **SOLUCIÓN:**

En primer lugar, ya que se ha designado como operadora del consorcio a la empresa LA ELEGANCIA SAC, le corresponde a esta realizar las transacciones de compra y venta en representación del consorcio.

Es importante mencionar que no existe un tratamiento contable normado ni único para la contabilidad de un operador de un consorcio sin contabilidad independiente. Lo que existen son diversas propuestas como la que sugerimos a continuación:

- Por los servicios contratados por el consorcio:

a) Por el servicio de transporte para reparto:

----- X -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		4,690.00	
631 Transporte, correos y gastos de viaje			
6311 Transporte			
63111 De carga			
17 Cuentas por cobrar diversas - relacionadas		2,725.80	
178 Otras cuentas por cobrar diversas			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		844.20	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros			8,260.00
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
x/x Por el servicio de transporte contratado por el operador			
----- X -----			

b) Por los servicios del comisionista:

----- X -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		2,144.00	

632	Asesoría y consultoría		
6329	Otros		
17	Cuentas por cobrar diversas - relacionadas	1,246.08	
178	Otras cuentas por cobrar diversas		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	385.92	
401	Gobierno central		
4011	Impuesto General a las Ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	Cuentas por pagar comerciales - terceros		3,776.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
x/x	Por la comisión por ventas		
----- X -----			
c) Por la compra de mercadería			
----- X -----			
60	Compras	294,800.00	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías manufacturadas		
17	Cuentas por cobrar diversas - relacionadas	171,336.00	
178	Otras cuentas por cobrar diversas		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	53,064.00	
401	Gobierno central		
4011	Impuesto General a las Ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	Cuentas por pagar comerciales - Terceros		519,200.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
x/x	Por la compra de la mercadería		
----- X -----			
20	Mercaderías	294,800.00	
201	Mercaderías manufacturadas		
2011	Mercaderías manufacturadas		
20111	Costo		
61	Variación de existencias		294,800.00
611	Mercaderías		
6111	Mercaderías manufacturadas		
x/x	Por el destino de la compra de mercaderías		
----- X -----			

Ahora bien, siendo que se trata de un consorcio sin contabilidad independiente, se genera en la contabilidad del operador una cuenta por cobrar al consorciado.

Por su parte, con relación al uso del crédito fiscal, el último párrafo del artículo 19 de la Ley del IGV prevé que para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal en los casos de, entre otros, consorcios u otras formas de contratos de colaboración empresarial que

no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el IGV que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo con lo que establezca el reglamento; siendo que dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

Al respecto, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 022-98/SUNAT señala que el documento de atribución es aquel que emite el operador para que los demás partícipes de un consorcio que no lleva contabilidad independiente a la de sus socios, entre otros, puedan sustentar el porcentaje de crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda.

Como se puede apreciar, en el caso de un consorcio que no lleva contabilidad independiente a la de sus socios o partes contratantes, las rentas serán atribuidas a los partícipes, siendo que quien tenga la condición de operador deberá atribuir a cada uno de ellos, según la participación establecida en el contrato de consorcio, el crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario que les corresponda, utilizando para ello el documento de atribución respectivo. En este caso, no resultará correcto que el operador, LA ELEGANCIA SAC, utilice el 100 % del crédito fiscal.

6. IMPORTACIÓN DE BIENES (CORPORALES E INTANGIBLES) Y UTILIZACIÓN EN EL PAÍS DE SERVICIOS PRESTADOS POR NO DOMICILIADOS

Tratándose de la importación de bienes y de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, el sujeto del impuesto es quien adquiere los bienes o servicios del exterior.

Ahora bien, como quiera que tales operaciones resultan siendo una adquisición de servicios o una importación de bienes, que de estar destinadas a operaciones gravadas con el IGV generarían el derecho a la deducción del crédito fiscal (IGV pagado por tales adquisiciones), este debe sustentarse con el documento que acredite el pago del impuesto, sin perjuicio del cumplimiento del requisito de su anotación en el Registro de Compras.

En efecto, una de las principales diferencias entre las adquisiciones de bienes y servicios internas, y las denominadas adquisiciones externas (importación de bienes y/o de servicios), es que estas últimas deben haber sido pagadas efectivamente para poder ser utilizadas como crédito fiscal.

Así, una vez que el adquirente del bien o del servicio haya pagado el IGV que le corresponda, recién podrá ejercer su derecho al crédito fiscal por el periodo en que se efectuó el pago, tal como lo establece el artículo 18 de la Ley del IGV⁽³⁴⁾.

Ahora bien, respecto al momento en que se debe efectuar el pago del impuesto, el artículo 32 de la Ley del IGV establece que:

- Tratándose del Impuesto que afecta a las importaciones de bienes corporales: será liquidado en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con estos. En este caso, el documento es la Declaración Única de Importación (DUA)
- Tratándose del impuesto que afecta la utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados y la importación de bienes intangibles: será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT. En este caso, el usuario del servicio deberá cancelar el IGV resultante utilizando una boleta de pago.

Por su parte, sobre la oportunidad en que podrá deducirse el crédito fiscal tenemos lo siguiente:

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV, para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros, los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, o el formulario donde conste el pago del Impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deben anotarse en el Registro de Compras.

Sobre el particular, los incisos b) y c) del acápite 2.1 del numeral 2 y el numeral 11 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, acerca de los documentos que sustentan la utilización del crédito fiscal en la importación de bienes y la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, establecen que:

“Artículo 6.- La aplicación de las normas sobre el Crédito Fiscal establecidas en el Decreto se ceñirá a lo siguiente: (...)

2. Documento que debe respaldar el crédito fiscal

2.1 El derecho al crédito fiscal se ejercerá únicamente con el original de: (...)

b) Copia autenticada por el Agente de Aduanas de la Declaración Única de Importación, así como la liquidación de pago, liquidación de cobranza

(34) El primer párrafo del artículo 21 de la Ley del IGV establece que, tratándose de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado.

u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del Impuesto, en la importación de bienes.

- c) El comprobante de pago en el cual conste el valor del servicio prestado por el no domiciliado y el documento donde conste el pago del Impuesto respectivo, en la utilización de servicios en el país.

En los casos de utilización de servicios en el país que hubieran sido prestados por sujetos no domiciliados, en los que por tratarse de operaciones que de conformidad con los usos y costumbres internacionales no se emitan los comprobantes de pago que se refiere el párrafo anterior, el crédito fiscal se sustentará con el documento donde conste el pago del Impuesto (...)

El derecho al crédito fiscal se ejercerá en el período al que corresponda la hoja del Registro de Compras en la que se anote el comprobante de pago o documento respectivo, siempre que la anotación se efectúe en las hojas del Registro de Compras señaladas en el numeral 3 del artículo 10.

No se perderá el crédito fiscal utilizado con anterioridad a la anotación del comprobante de pago o documento respectivo en el Registro de Compras, si esta se efectúa –en la hoja que corresponda al período en el que se dedujo dicho crédito fiscal y que sea alguna de las señaladas en el numeral 3 del artículo 10– antes que la SUNAT requiera al contribuyente la exhibición y/o presentación de dicho registro (...)

11. Aplicación del crédito en la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados

El Impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por no domiciliados se deducirá como crédito fiscal en el período en el que se realiza la anotación del comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado, de corresponder, y del documento que acredite el pago del Impuesto, siempre que la anotación se efectúe en la hoja que corresponda a dicho periodo y dentro del plazo establecido en el numeral 3.2 del artículo 10, siendo de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del numeral 2.1 del artículo 6 (...)

Asimismo, el numeral 3 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV establece que:

“Artículo 10.- Los registros y el registro de comprobantes de pago, se ceñirán a lo siguiente: (...)

3. Registro de operaciones

Para las anotaciones en los Registros de deberá observar lo siguiente: (...)

- 3.2 Los documentos emitidos por la SUNAT que sustentan el crédito fiscal en operaciones de importación así como aquellos que sustentan dicho crédito en las operaciones por las que se emiten liquidaciones de compra y en la utilización de servicios, deberán ser anotados en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de pago del Impuesto o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

En caso la anotación se realice en una hoja distinta a las señaladas en 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 (...).”

De lo establecido en las normas antes citadas, se tiene que, para la utilización del crédito fiscal en la importación de bienes o la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados, se debe contar necesariamente con la siguiente documentación, la misma que deberá además encontrarse anotada en el Registro de Compras:

- Tratándose de la importación de bienes: la Declaración Única de Importación y del documento que acredite el pago del Impuesto, siendo que la deducción del crédito fiscal deberá efectuarse en el periodo en el que se realiza la anotación de tales documentos en el Registro de Compras.
- Tratándose de la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados: el comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado y del documento que acredite el pago del Impuesto, en cuyo caso, la deducción del crédito fiscal deberá efectuarse en el periodo en el que se realiza la anotación de tales documentos en el Registro de Compras.

Por su parte, en cuanto a la oportunidad para utilizar el crédito fiscal, se tiene lo siguiente:

- En principio, la utilización como crédito fiscal del IGV que grava la importación de bienes y/o la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados; así como la anotación en el Registro de Compras electrónico del documento en el que consta el pago del referido IGV, deben realizarse en el mismo mes, siendo que este podrá corresponder al mes de pago del IGV o a los 12 meses siguientes a dicho pago.

Tratándose de la importación de bienes, se ser el caso que se anotara la DUA en un periodo anterior al periodo en el que se pague el IGV que grava la importación, el crédito fiscal deberá utilizarse en el periodo en que se efectúe el pago del referido IGV, claro está, siempre que la utilización y la anotación se encuentren comprendidos dentro de los 12 meses de realizado el pago.

- En el supuesto que la utilización del crédito fiscal por importación de bienes y/o la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados; y la anotación en el Registro de Compras electrónico del documento en el que consta el pago del IGV que gravó las referidas operaciones no correspondan al mes de pago del IGV o a los 12 meses de realizado el mismo, se perderá el derecho a utilizar el crédito fiscal, pudiendo en dicho caso considerar el referido IGV como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

Crédito fiscal en la importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados documentación que debe encontrarse anotada en los formatos del Registro de Compras Electrónico			
Operación	Información necesaria y formato del Registro de Compras electrónico en el cual debe encontrarse anotada ⁽³⁷⁾ :		Condiciones de la anotación de documentos para la utilización del crédito fiscal
	Formato 8.1 Registro de Compras (Campos 4, 6, 7, 8 y 9)	Formato 8.2 Registro de Compras - Información de operaciones con sujetos no domiciliados (Campos 4, 5, 6, 7, 11, 12, 13 y 14)	

(35) Si bien no existe norma legal alguna que lo establezca de manera expresa, por la naturaleza de la información que es anotada en dicho Formato, se tiene que la información consignada en el Formato 8.2 del Registro de Compras electrónico no incide en la determinación del crédito fiscal, salvo para el caso de la utilización de servicios prestados por no domiciliados.

Dicho criterio también ha sido manifestado por la propia SUNAT en el numeral 43 del "01. Sistema de Libros Electrónicos - Preguntas Frecuentes.

De esta manera, se tiene que para la utilización del crédito fiscal en la importación de bienes y la utilización de servicios prestados por no domiciliados, deberá verificarse la anotación del documento que acredita el pago del IGV en el Formato 8.1 del Registro de Compras Electrónico; siendo que, en el caso de la utilización de los servicios prestados por no domiciliados, deberá verificarse además la anotación del comprobante de pago emitido por el no domiciliado en el Formato 8.2 del Registro de Compras electrónico.

En cualquier caso, la referida anotación y la utilización del crédito fiscal deberá efectuarse en los plazos establecidos para ello, esto es, en el período correspondiente a la fecha de pago del IGV o a los 12 meses siguientes.

Si la constancia de pago del IGV (DUA/DSI o el Formulario N° 1662) o el comprobante de pago emitido por la utilización de servicios prestados por un domiciliado son anotados en el Formato 8.1 u 8.2 del Registro de Compras electrónico, según corresponda, con posterioridad a los 12 meses siguientes de haberse efectuado dicho pago, se habría perdido el derecho a utilizar el IGV como crédito fiscal, debiendo ser contabilizado como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta.

Crédito Fiscal en la importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados documentación que debe encontrarse anotada en los formatos del Registro de Compras Electrónico			
Importación de bienes	Declaración Única de Aduana (DUA) o Declaración Simplificada de Importación (DSI), donde conste el pago del IGV.	Declaración Única de Aduana (DUA) o Declaración Simplificada de Importación (DSI), donde conste el pago del IGV.	El documento que acredita el pago del IGV deberá ser anotado en el mes correspondiente a la fecha de pago del referido Impuesto o en los doce meses siguientes a dicho pago.
Utilización de servicios prestados por no domiciliados	Formulario físico virtual que acredita el pago del IGV.	Comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado. Formulario físico virtual que acredita el pago del IGV.	El documento que acredita el pago del IGV y el comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado, deberán ser anotados en el mes correspondiente a la fecha de pago del IGV o en los doce meses siguientes a dicho pago.

Ahora bien, qué sucedería si una vez pagado el IGV y utilizado este como crédito fiscal, la operación de comercio exterior (la importación de bienes y/o la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados) es modificada, es decir, se anula o modifica su valor (aumentándolo o disminuyéndolo).

Ante esto, muchas veces la Administración Tributaria, vía fiscalización, ha señalado que automáticamente el crédito fiscal también tiene que sufrir modificación, generalmente cuando la operación es anulada o disminuida en su valor.

El razonamiento –errado– de la SUNAT es que al haberse anulado la operación ya no hay derecho al crédito fiscal.

De la misma manera, cuando la operación sufre una disminución de su valor, en forma posterior al pago del tributo y la utilización del respectivo crédito fiscal, la SUNAT ha reparado el crédito fiscal, disminuyéndolo en la misma proporción.

Evidentemente no hay razón para tales interpretaciones, y mucho menos para que en efecto se repare el crédito fiscal. Basta con señalar que la norma citada dispone que el crédito fiscal está constituido por **el IGV pagado** en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, razón por la cual, aun cuando las operaciones sufran modificaciones, si el IGV que las grava ya fue pagado el crédito fiscal debería permanecer inalterable, y no debería rectificarse por el sujeto del impuesto ni ser reparado por la SUNAT.

Por ello, el tercer párrafo del literal a) del artículo 26 de la Ley del IGV ha precisado que: “En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del impuesto bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del impuesto

pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta”.

Lamentablemente, esta disposición solo se ha referido a los descuentos otorgados en la importación de bienes, y no a los ajustes que pudieran realizarse para disminuir la contraprestación convenida en la utilización de servicios prestados por no domiciliados o aquellos que pudieran realizarse disminuyendo el valor en Aduanas una vez efectuado el pago del Impuesto.

Creemos que en tales casos el razonamiento debería ser el mismo y, por lo tanto, no debería admitirse reparo o ajuste alguno al crédito fiscal. No obstante, en la práctica, sabemos que la SUNAT no comparte esta posición.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 198-2016-SUNAT/5D0000 del 21/12/2016**

“El IGV que hubiere gravado la utilización de servicios prestados por no domiciliados, que se encuentre acogido a un fraccionamiento particular, solo se podrá utilizar como crédito fiscal a partir del período en que sea íntegramente cancelado, esto es, a partir de aquel en el cual se pague la última cuota del fraccionamiento.

(...) la anotación en el Registro de Compras del documento que acredita el pago del impuesto, el cual corresponde al de la última cuota del fraccionamiento, deberá realizarse a partir del período en que dicho pago se efectúa, debiendo anotarse en las hojas que correspondan a este período o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

En el mencionado supuesto, el contribuyente puede utilizar como crédito fiscal el total del IGV fraccionado, una vez cancelado este, aun cuando algunas cuotas del fraccionamiento hubieren sido pagadas en un período mayor a los doce (12) meses anteriores a aquel en el cual se hubiese efectuado la cancelación de la última cuota”.

- **Informe N° 039-2010-SUNAT/2B0000 del 22/04/2010**

“El crédito fiscal proveniente del IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados compensado con retenciones no aplicadas del mismo impuesto puede ser aplicado a partir del periodo tributario en que la compensación surtió efecto, es decir, desde el periodo tributario en que coexistieron la deuda y el crédito compensable.

A fin que el contribuyente pueda utilizar el crédito fiscal proveniente del IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados, no es suficiente que presente su solicitud de compensación de dicha obligación contra las retenciones del IGV no aplicadas, sino que es necesario que la Administración Tributaria resuelva de manera afirmativa tal solicitud.

El saldo de retenciones no aplicadas que genera el crédito que será materia de compensación a solicitud de parte, es el que aparece en la última declaración anterior a dicha solicitud. Este saldo no varía en tanto no haya sido utilizado de alguna forma.

Así, el saldo de retenciones no aplicadas del IGV, el cual se consigna en la casilla 165 del Programa de Declaración Telemática (PDT) N° 621, debe ser reducido a partir de la oportunidad en que se notifique la resolución de la Administración Tributaria que autoriza la solicitud de compensación”.

- **Informe N° 242-2009-SUNAT/2B0000 del 15/12/2009**

“Procede la compensación a solicitud de parte del crédito por retenciones del IGV no aplicadas contra la deuda por el mismo tributo originado por la utilización de servicios en el país, siempre que los conceptos a compensar correspondan a periodos no prescritos.

Se podrá presentar la solicitud de compensación correspondiente una vez que, concurrentemente, se presente la declaración mensual del último periodo tributario vencido que contenga el saldo no aplicado de las retenciones del IGV y se produzca el vencimiento del plazo para cancelar la deuda por el IGV originado en la utilización de servicios”.

- **Informe N° 171-2009-SUNAT/2B0000 del 27/08/2009**

“Si con motivo de una fiscalización, la SUNAT establece que los bienes clasificados por el importador bajo una subpartida nacional exonerada del IGV se encuentran comprendidos en otra subpartida nacional afecta, cumpliendo el contribuyente con cancelar el IGV que se debió liquidar y pagar al momento de la importación así como el IGV que gravó la venta en el país y que no se trasladó por considerar que la operación estaba exonerada; los adquirentes de tales bienes podrán hacer uso del crédito fiscal con el original de la nota de débito respectiva y con la copia autenticada notarialmente del documento de pago del impuesto por parte del vendedor”.

- **Informe N° 064-2009-SUNAT/2B0000 del 06/05/2009**

“Tratándose de la importación de bienes, el IGV correspondiente será liquidado por las Aduanas de la República, en el mismo documento en que se determinen los derechos aduaneros y será pagado conjuntamente con estos, de manera independiente al IGV que corresponda a las operaciones de venta de bienes que realice en el país así como de cualquier otra comprendida en el ámbito de aplicación de dicho impuesto.

No obstante, el IGV pagado en la importación constituirá crédito fiscal que se deducirá del Impuesto Bruto correspondiente al resto de sus operaciones gravadas de cada período”.

- **Informe N° 076-2008-SUNAT/2B0000 del 08/05/2008**

“No procede otorgar el tratamiento previsto en el último párrafo del inciso a) del artículo 26 del TUO de la Ley del IGV a los ajustes que disminuyan el Valor en Aduana una vez efectuado el pago del Impuesto Bruto del IGV por conceptos diferentes a los descuentos otorgados por el proveedor de los bienes materia de importación; debiendo procederse a solicitar la devolución por los pagos que han devenido en indebidos o en exceso.

(...) tratándose del IGV que grava la importación de bienes, el monto pagado que no tenga como base imponible el Valor en Aduanas, constituye un pago indebido o en exceso sujeto a devolución que, como tal, no genera derecho a crédito fiscal a favor del importador, al no tener naturaleza de ‘impuesto pagado’”.

- **Informe N° 006-2001-SUNAT/K00000 del 30/01/2001**

“En la importación de bienes, el crédito fiscal se genera con el pago del IGV que afecta dicha operación, aun cuando el mismo se efectúe con posterioridad a la realización de la importación”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 4973-1-2006 del 12/09/2006**

“(…) Si bien el artículo 21 de la Ley del IGV señala que tratándose de la utilización de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal podrá aplicarse únicamente cuando el impuesto correspondiente hubiera sido pagado, ello no significa que la obligación de pago del impuesto esté condicionada a que se vaya a utilizar este como crédito fiscal, toda vez que (...) aquella constituye una operación gravada con el referido impuesto, siendo que el sentido del aludido

artículo 21 es establecer el momento a partir del cual se podrá aplicar como crédito el referido impuesto, no bastando su sola anotación en el Registro de Compras”.

- **Resolución N° 3722-2-2004 del 28/05/2004**

“La lógica del impuesto en caso de las importaciones exige que la liquidación y pago del Impuesto se efectúe ante Aduanas, y que el importador sea contribuyente a y su vez tenga derecho a utilizar el crédito fiscal, no exigiéndosele al no domiciliado con quién el contribuyente efectúa la operación de importación que cumpla con las normas internas del Impuesto General a las Ventas.

El objeto de efectuar ajustes como consecuencia de un descuento de la operación original, guarda coherencia en el caso de que la compra o el servicio prestado se efectúe en territorio nacional, toda vez que, al efectuarse la operación, el transferente o el prestador se ve en la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas y a su vez el adquirente o usuario del servicio utiliza como crédito fiscal el impuesto pagado en dicha operación. Por ello, resulta lógico que al revertirse la operación, el adquirente o usuario devuelva el crédito fiscal utilizado, y el transferente o prestador pueda ajustar su impuesto en el mismo monto a efecto de evitar cualquier perjuicio, sin embargo, en el caso de importaciones el referido supuesto no se da, toda vez que es el importador quien en calidad de contribuyente del Impuesto realiza el pago del Impuesto General a las Ventas y utiliza el crédito fiscal, siendo neutral el efecto en dicha operación.

En tal sentido, siguiendo el criterio establecido en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre otras, las Resoluciones N°s 0631-2-98, 753-3-99 y 0077-3-2002, cabe señalar que la Administración al desconocer el crédito fiscal en la fecha posterior a la utilización correcta del crédito y al pretender que se efectúe un ajuste de dicho crédito sin considerar que en el caso de las importaciones el Impuesto se cancela en las Aduanas al momento de la importación, efectúa un reparo por reintegro al crédito fiscal cuando la legislación del Impuesto General a las Ventas no contempla tal supuesto, contradiciendo la teoría de valor agregado sobre la base de deducciones financieras”.

- **Resolución N° 00468-5-2003 del 29/01/2003**

“En el caso de adquisiciones internas, basta con la emisión del comprobante de pago en el que se discrimine el impuesto que se trasladará al adquirente y su anotación en el Registro de Compras de este último, para la aplicación del crédito fiscal. En este supuesto, el obligado al pago del impuesto es el vendedor o prestador del servicio, sujeto de la fase anterior.

Situación distinta ocurre con las importaciones, en las que el sujeto que adquiere el bien es el mismo que deberá aplicar como crédito fiscal el impuesto que grava dicha adquisición: aquí si se exige el pago del impuesto que corresponde a la fase anterior (importación) como condición previa para su posterior deducción, a efecto de asegurar el impuesto de dicha fase y gravar, en la siguiente etapa en la que participa el mismo sujeto, solo el valor agregado.

Tratándose de la utilización (importación) de servicios prestados por sujetos no domiciliados, el tratamiento es similar a la importación de bienes, siendo también condición previa el pago del Impuesto correspondiente para hacer uso del crédito fiscal en la siguiente etapa. En ambos casos, el impuesto a pagar es el impuesto bruto, el cual se integrará a la cadena del valor agregado en las fases posteriores aplicándolo como crédito fiscal.

(...) no se puede equiparar el tratamiento tributario dado a la utilización de servicios con otras operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, pues al gravarse una adquisición (bienes o servicios), el contribuyente tiene derecho a utilizar el crédito fiscal por el impuesto que ha sido de su cargo, mientras que en las demás, son sus clientes quienes podrán utilizar el crédito fiscal”.

- **Resolución N° 07116-05-2002 del 11/12/2002 (Jurisprudencia de observancia obligatoria)**

“Desde la vigencia de la Ley del IGV, cabe interpretar que el impuesto pagado por la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados podrá deducirse como crédito fiscal a partir de la declaración correspondiente al periodo tributario en que se realizó el pago del impuesto, lo que fue señalado en forma expresa en el artículo 6, numeral 11 del Reglamento”.

- **Resolución N° 08914-4-2001 del 31/10/2001**

“El término ‘pago’ utilizado por las normas que regulan el IGV y dispuesto como requisito para la aplicación del crédito fiscal, debe entenderse en el sentido estricto de entrega o desembolso de una cantidad de dinero debida, de modo tal que la cancelación del tributo por un medio distinto, como es la compensación no involucra que este haya sido pagado en los términos expuestos.

En ese sentido, la aplicación del crédito fiscal contra el impuesto bruto no constituye un medio de pago del Impuesto, sino un mecanismo diseñado para determinar lo que en definitiva resulte por pagar en cada periodo”.

7. OPERACIONES SUSTENTADAS CON LIQUIDACIONES DE COMPRA

Las liquidaciones de compra constituyen comprobantes de pago que podrán ser empleados para sustentar gasto o costo para efecto tributario⁽³⁶⁾.

Asimismo, las liquidaciones de compra permitirán ejercer el derecho al crédito siempre que se cumpla con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme al cual, se encuentran obligados a emitir liquidaciones de compra, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.

Ahora bien, el numeral 8 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que los sujetos obligados a emitir liquidaciones de compra podrán ejercer el derecho al crédito fiscal siempre que hubieren efectuado la retención y el pago del Impuesto.

Conforme se podrá apreciar, tratándose de liquidaciones de compra, quien las emite no es el vendedor del bien sino quien adquiere el mismo de personas naturales productoras y/o acopiadoras de determinados productos, que carezcan de RUC, siendo designado como agente de retención del IGV.

Dicho crédito fiscal, al igual que para el caso de la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados, podrá ser utilizado a partir de la declaración correspondiente al periodo tributario en que se realiza la anotación de la liquidación de compra y del documento que acredite el pago del Impuesto en el Registro de Compras correspondiente, siempre que la anotación se efectúe en la hoja que corresponda a dicho período (mes de pago del impuesto) o en las que correspondan a los doce (12) meses siguientes.

Cabe anotar que el pago del impuesto por operaciones por las cuales se hubiera emitido liquidaciones de compra, deberá efectuarse en el formulario que para tal efecto apruebe la SUNAT, esto es, en el PDT Otras Retenciones - Formulario Virtual N° 617 - Otras Retenciones.

(36) A partir del 01/10/2018, la liquidación de compra únicamente se emite de manera electrónica.

Posición de la SUNAT

- **Oficio N° 004-2008-SUNAT/2B0000 del 04/01/2008**

Procede emitir liquidaciones de compra a vendedores cuyo número de RUC hubiese sido dado de baja de oficio a la fecha de emisión de tales comprobantes de pago, siempre que se trate de la adquisición de los bienes contemplados en el numeral 1.3 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Las liquidaciones de compra podrán ser empleadas por los adquirentes para sustentar gasto o costo para efecto tributario, asimismo, permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal, siempre que el IGV sea retenido y pagado por el comprador.

CASO PRÁCTICO N° 15

Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra cuyo IGV se pagó en un periodo posterior a su emisión

La empresa Los Olivos del Norte S.A., dedicada a la fabricación de muebles metálicos, en el mes de febrero de 2019 adquirió 80 kg de desechos metálicos al Sr. Alberto Guerrero Alvarado por un importe de S/ 1,652.00

Adicionalmente se sabe que:

- El Sr. Alberto Guerrero es una persona natural sin negocio que carece de RUC.
- Por la adquisición de los bienes, la empresa Los Olivos del Norte S.A. emitió la liquidación de compra N° 0001-000152.

Asimismo, la empresa Los Olivos del Norte S.A. ha considerado como crédito fiscal del periodo febrero de 2019 el IGV consignado en la liquidación de compra, siendo que el pago del impuesto se realizó en el mes de abril.

Teniendo en cuenta lo anterior, la empresa Los Olivos del Norte S.A. desea saber si correspondía utilizar como crédito fiscal el IGV que gravó la adquisición de los desechos.

SOLUCIÓN:

De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se emitirán las liquidaciones de compra en los casos señalados en el inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6 del referido reglamento.

Al respecto, el mencionado inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6 establece que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.

Considerando lo anterior, resultaba correcto que, para sustentar la adquisición de desecho metálico, la empresa emita una liquidación de compra al Sr. Alberto Guerrero.

Siendo así, tratándose del crédito fiscal, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que el mismo se ejercerá únicamente con el original de:

El 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 del decreto, 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.

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 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.

Tratándose de los casos en que se emiten liquidaciones de compra, el derecho al crédito fiscal se ejercerá con el documento donde conste el pago del impuesto respectivo.

Sobre la base de las normas antes citadas se tiene que, para que la empresa Los Olivos del Norte SAC tenga derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV que se consignó en la liquidación de compras, es necesario contar con el documento donde conste el pago del impuesto.

En el presente caso, este último requisito no se ha cumplido, pues en la fecha de presentación de la declaración jurada mensual de febrero aún no se había cancelado el IGV que gravó la adquisición de desechos no metálicos, razón por la cual, para el periodo febrero de 2019, la empresa no tenía derecho a utilizar como crédito fiscal el IGV que se consignó en la liquidación de compra que emitió (S/ 252.00⁽³⁷⁾).

(37) 1,652/1.18

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el crédito fiscal podrá ser utilizado en el periodo abril de 2019, pues es el periodo en que la empresa Los Olivos del Norte S.A pagó el impuesto.

Siendo así, la empresa Los Olivos del Norte S.A deberá rectificar la declaración jurada mensual del periodo febrero de 2019 a fin de descontar del crédito fiscal declarado el IGV que gravó la adquisición de desechos no metálicos.



CASO PRÁCTICO N° 16

Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra cuya retención no ha sido declarada

En el mes de febrero de 2019, la empresa TRES REYES SAC adquirió del Sr. Juan Otero García pescado para la elaboración de conservas por un importe de S/ 5,900.

Por dicha operación, la empresa TRES REYES SAC emitió una liquidación de compra y efectuó la retención del IGV consignado en dicho comprobante.

Además, se sabe que la empresa TRES REYES SAC pagó el IGV en febrero de 2019, y anotó en su registro de compras del mes de febrero la liquidación de compra y el documento que acredita el pago del impuesto; sin embargo, la empresa no presentó la declaración jurada por la retención del IGV.

La empresa consulta si podrá utilizar como crédito fiscal el IGV consignado en la liquidación de compra en el periodo mensual de febrero de 2019.

Dato adicional:

La empresa destina sus adquisiciones a operaciones gravadas exclusivamente.

SOLUCIÓN:

De acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 8 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el impuesto pagado por operaciones por las que se hubieran emitido liquidaciones de compra se deducirá como crédito fiscal en el periodo en el que se realiza la anotación de la liquidación de compra y del documento que acredite el pago del impuesto.

Es decir, no es una condición para ejercer el derecho al crédito fiscal que la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al PDT 617 Otras Retenciones.

Siendo así, la empresa TRES REYES SAC podrá utilizar el crédito fiscal consignado en la liquidación de compra en el periodo mensual de febrero de 2019.

Cabe precisar que lo anterior no exime a la empresa TRES REYES SAC de haber incurrido en la infracción de no presentar la declaración jurada antes mencionada

dentro de los plazos establecidos, tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del TUO del Código Tributario⁽³⁸⁾.



CASO PRÁCTICO N° 17

Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra

La empresa PERUANOS AL MUNDIAL SAC, dedicada a la industria textil, en el mes de febrero de 2019 adquirió lana de alpaca con la finalidad de utilizarla en sus procesos de fabricación. Dicha adquisición la realizó al Sr. José Ardiles Moreno, quien es una persona natural sin negocio que carece de RUC.

Adicionalmente se sabe que:

- El importe de la adquisición de los bienes asciende a S/ 3,790.
- La empresa emitió una liquidación de compra por dicha operación.
- El impuesto se ha cancelado en el mes de febrero.
- Únicamente se anotó en el registro de compras del mes de febrero la liquidación de compra.
- El llevado del registro de compras es de manera electrónica, habiendo sido presentado en el mes de marzo (periodo febrero).
- La constancia de pago del impuesto se anotó en el registro de ventas del mes de marzo de 2019.

La empresa desea saber si el IGV que gravó la operación puede ser utilizado como crédito fiscal del periodo febrero de 2019.

SOLUCIÓN:

Según el Informe N° 250-2006/SUNAT⁽³⁹⁾, la fibra de alpaca y la lana de oveja esquilada (criadas por el productor) pueden ser consideradas productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, en tanto estén en su estado natural.

Considerando el criterio anterior, así como lo dispuesto en el numeral 1.3 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, resulta correcto que la empresa haya emitido una liquidación de compra por la lana de alpaca adquirida.

(38) La multa podrá variar dependiendo del régimen tributario al cual la empresa se encuentra acogido.

(39) Dado el 20.10.2006.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 8 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el impuesto pagado por operaciones por las que se hubieran emitido liquidaciones de compra se deducirá como crédito fiscal en el periodo en el que se realiza la anotación de la liquidación de compra y del documento que acredite el pago del impuesto.

Cabe precisar que el pago del impuesto por operaciones por las cuales se hubieran emitido liquidaciones de compra deberá haber sido efectuado en el formulario que para tal efecto apruebe la SUNAT⁽⁴⁰⁾.

Sobre el particular, el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV señala que se deberá consignar en el registro de compras:

- La fecha de pago del impuesto retenido por liquidaciones de compra.
- Número de orden del formulario físico o formulario virtual donde conste el pago del impuesto.

Teniendo en cuenta lo anterior, si bien la empresa tiene el original del comprobante de pago (liquidación de compra), habiéndolo, incluso, anotado en el registro de compras, así como el documento que acredita el pago del impuesto, siendo que la anotación de este documento se realizó en el periodo de marzo de 2019, el IGV consignado en la liquidación de compra (S/ 578.14⁽⁴¹⁾) podrá ser utilizado como crédito fiscal de dicho periodo (marzo de 2019).

Desde un punto de vista del registro contable por la adquisición de la lana de alpaca, la empresa deberá registrar los siguientes asientos contables, considerando la dinámica del PCGE:

a. Compra del producto considerado como materia prima

----- X -----			
60 Compras		3,211.86	
602 Materias primas			
6021 Materias primas para productos manufacturados			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		578.14	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40118 IGV - Crédito por aplicar			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros			3,790.00
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			

(40) Formulario N° 1662.

(41) $(3,790/1.18) * 18 \%$.

4212 Emitidas		
x/x Por la adquisición de las materias primas		
----- X -----		
24 Materias primas	3,211.86	
241 Materias primas para productos manufacturados		
61 Variación de existencias		3,211.86
612 Materias primas		
6121 Materias primas para productos manufacturados		
x/x Por el ingreso al almacén de las materias primas		
----- X -----		
b. Cancelación al proveedor y retención del IGV		
----- X -----		
42 Cuentas por pagar comerciales - terceros	3,790.00	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		578.14
401 Gobierno central		
4011 Impuesto General a las Ventas		
40111 IGV - Cuenta propia		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo		3,211.86
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
x/x Por la cancelación de la obligación y la retención del IGV		
----- X -----		
c. Pago de las obligaciones tributarias a SUNAT		
----- X -----		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	578.14	
401 Gobierno central		
4011 Impuesto General a las Ventas		
40111 IGV - Cuenta propia		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo		578.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
75 Otros ingresos de gestión		0.14
759 Otros ingresos de gestión		
7599 Otros ingresos de gestión		
75991 Redondeo		
x/x Por el pago del IGV retenido a SUNAT		
----- X -----		
d. Registro del derecho al crédito fiscal adquirido		
----- X -----		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	578.14	

401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV – Cuenta propia		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		
401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40118	IGV-Crédito por aplicar		
x/x	Por el derecho al crédito fiscal adquirido		
----- X -----			578.14

8. REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

La reorganización de empresas puede tomar diferentes formas, pero en todas ellas se efectúa la transferencia de un patrimonio de una sociedad hacia otra, ya sea esta última nueva o existente.

Ahora bien, este patrimonio puede contener activos cuya adquisición hayan generado un crédito fiscal aún no utilizado. Al ser transferidos dichos activos, el crédito fiscal no se perderá dado que podrá ser utilizado por la sociedad que los adquiera.

En efecto, el penúltimo párrafo del artículo 24 de la Ley del IGV establece que: “Tratándose de la reorganización de empresas se podrá transferir a la nueva empresa, a la que subsiste o a la adquirente, el crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización”.

Asimismo, el Reglamento complementa esta disposición señalando que el método de atribución del crédito fiscal correspondiente a la empresa transferente será, en principio, el del prorrateo entre las empresas adquirentes en proporción al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto al activo total transferido.

No obstante, el Reglamento también prevé una segunda alternativa en cuanto a la transferencia del crédito fiscal, cual es que, mediante pacto expreso, que necesariamente deberá constar en el acuerdo de reorganización, las partes acuerden un reparto distinto, lo cual deberá ser comunicado a la SUNAT, en el plazo, forma y condiciones que esta establezca.

Como vemos, la transferencia del crédito fiscal podrá ser distribuida conforme a la voluntad de las partes siempre que se cumplan con las formalidades para ello establecidas.

Ahora bien, cuando en los comprobantes de pago conste el nombre de la empresa transferente, solo podrá transferirse a las empresas adquirentes de los bloques patrimoniales, el crédito fiscal que conste en dichos comprobantes de pago siempre que hayan sido emitidos en un plazo no mayor de 4 meses, contados desde la fecha de inscripción de la escritura pública de reorganización de sociedades o empresas en los Registros Públicos.

Caso especial es el de las empresas unipersonales o el de las sociedades irregulares que posean dicha condición sin haberla adquirido por haberse transformado sin observar las disposiciones que la Ley General de Sociedades contempla o por continuar en actividad no obstante haber incurrido en causal de disolución prevista en la ley, el pacto social o el estatuto; que traspasen el total de sus activos y pasivos a un único adquirente y en una sola operación a fin de que este continúe con la actividad económica de aquel.

En ese caso, la transferencia del crédito fiscal opera en la fecha de otorgamiento de la escritura pública o, de no existir esta, en la fecha en que se comuniquen a la SUNAT mediante escrito simple.

Finalmente, debemos precisar que en caso las empresas adquirentes a las que se les transfirió el crédito fiscal producto de la reorganización de sociedades, se liquiden, el crédito fiscal transferido, así como el generado y no utilizado no podrá ser devuelto.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 5251-5-2005 del 24/08/2005**

“El artículo 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas faculta a que el crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización simple permanezca en poder del transferente, pues su transferencia se ha establecido como una opción a favor de las partes intervinientes en el proceso de reorganización, pudiendo válidamente estas acordar su no transferencia, en cuyo caso, resulta razonable entender que pueda ser aplicado por la transferente, toda vez que la norma, al establecer la transferencia del crédito fiscal como una posibilidad, busca que no se pierda como consecuencia de la operación realizada, atendiendo a que los bienes en principio continuarán siendo explotados en relación al negocio al que estaban afectados, por lo que el no optar por su transferencia no puede conllevar a su pérdida.

(...) De la lectura conjunta de los artículos 22 y 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el crédito fiscal existente a la fecha de reorganización puede ser utilizado por el transferente de los activos que conforman el bloque patrimonial aportado, sin que se posible exigir su reintegro, en ese mismo sentido debe concluirse que no resulta de aplicación el reintegro tratándose del crédito fiscal que fue utilizado por el transferente con anterioridad al proceso de reorganización, pese a que corresponde a activos transferidos en un plazo menor a dos años de puestos en funcionamiento y a un menor precio que el de su adquisición, a efecto de ser coherentes con la razonabilidad del régimen especial que prevé el citado artículo 24 para la reorganización de empresas,

que busca que no se pierda el crédito fiscal con motivo de su realización, toda vez que los bienes transferidos continuaran en principio siendo explotados en relación con el negocio al que estaban afectados”.

- **Resolución N° 01702-1-2004 del 19/03/2004**

“Conforme al artículo 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas en la reorganización o traspaso de empresas se podría transferir a la nueva empresa, a la que subsistía o a la adquirente, el crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización o del traspaso, entendiéndose como traspaso de empresas a la transferencia en una sola operación, de los activos fijos y existencias con sus pasivos correspondientes que conforman una unidad de producción o servicios, a un único adquirente, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados”.

- **Resolución N° 9146-5-2004 del 23/11/2004**

“No resulta correcto lo afirmado por la recurrente, en el sentido que el crédito fiscal se originó en una reorganización simple realizada al amparo del artículo 391 de la Ley General de Sociedades, toda vez que el valor neto del bloque patrimonial transferido resultó negativo, y en ese sentido el mismo no podía constituir un aporte a favor de la recurrente.

Que, incluso, en el negado supuesto de que se hubiese tratado de una reorganización simple, la transferencia del crédito no se encontraría como uno de los supuestos regulados por el artículo 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que se habría transferido únicamente crédito fiscal con un pasivo, y no así cualquier otro activo que hubiera permitido que como consecuencia de ello se transfiera aquel.

Que de la literalidad de la norma se podría concluir que, como parte de una reorganización simple puede transferirse como activo el crédito fiscal; sin embargo, una interpretación que se base en la razonabilidad de esta norma excepcional debe mantener el diseño del Impuesto General a las Ventas y, por lo tanto, excluye tal aseveración, debiendo entenderse que este artículo solo admite la transferencia del crédito fiscal como consecuencia de una reorganización de sociedades”.

- **Resolución N° 04434-4-2003 del 08/08/2003**

“De conformidad con lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según el cual en la reorganización o traspaso de empresas se podrá transferir a la nueva empresa, a la que subsiste o a la adquirente, el

crédito fiscal existente a la fecha de la reorganización o del traspaso, se tiene que la absorbente solo tiene derecho a utilizar el remanente del crédito fiscal a la fecha de la reorganización o traspaso de empresas”.

- **Resolución N° 10007-2-2001 del 19/12/2001**

“Respecto al reparo al crédito fiscal por la transferencia de crédito fiscal de empresas absorbidas por fusión antes de la fecha de la escritura pública de fusión, se indica que en tanto solo puede constituir crédito fiscal del periodo o saldo a favor aplicable para los periodos siguientes el IGV que gravara las adquisiciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto, no podía constituir crédito fiscal ni saldo a favor los pagos en exceso que hubiesen podido efectuar las empresas absorbidas por la recurrente”.

9. COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS QUE CONSIGNAN MONTO DEL IGV EQUIVOCADO

Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá su subsanación.

A tal efecto, se deberá anular el comprobante de pago original y emitir uno nuevo.

De no ser posible esto, se procederá de la siguiente manera:

- a) Si el IGV que figura en el comprobante de pago se hubiere consignado por un monto menor al que corresponde, el interesado solo podrá deducir el Impuesto consignado en él.
- b) Si el IGV que figura es por un monto mayor, procederá la deducción únicamente hasta el monto del impuesto que corresponda.

Cabe anotar que el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del mes en que se efectúe tal subsanación.

Finalmente, cuando el sujeto del impuesto subsane una omisión en la determinación y pago del impuesto con el pago posterior a través de la correspondiente declaración rectificatoria y traslade dicho impuesto al adquirente, este podrá utilizarlo como crédito fiscal.

Para tal fin, el adquirente sustentará el crédito fiscal con el original de la nota de débito y la copia autenticada notarialmente del documento de pago del impuesto materia de la subsanación.

La nota de débito emitida por el sujeto del Impuesto deberá ser anotada en el Registro de Ventas e Ingresos y en el Registro de Compras del adquirente. Según corresponda, a los referidos Registros deberá incluirse los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 00207-4-2000 del 10/03/2000**

“Se confirma respecto del reparo al crédito fiscal sustentado en facturas en las que no se discrimina el IGV, ya que no se ha acreditado que los proveedores del recurrente hayan efectuado la subsanación referida a la consignación por separado del monto del impuesto”.

- **Resolución N° 00382-1-1998 del 15/05/1998**

“Se declara nula e insubsistente la apelada a efecto que la Administración emita nuevo pronunciamiento previa verificación de la fecha en que se produjo la subsanación de los comprobantes de pago respecto de la discriminación del impuesto, debido a que solo se puede usar el crédito fiscal a partir de la fecha en que se produce la subsanación”.

- **Resolución N° 00192-4-1998 del 11/03/1998**

“Se confirma la apelada debido a que la recurrente sustentó el crédito fiscal con una factura en la que el proveedor no había discriminado el impuesto, lo cual constituye un requisito indispensable, de tal forma que no procede el uso del crédito fiscal entre tanto no se cumpla con el mencionado requisito, no pudiendo considerarse producida la subsanación con la presentación de documentos en los que el proveedor reconoce la referida omisión”.

- **Resolución N° 00152-5-1998 del 10/03/1998**

“Se confirma en cuanto a dicho reparo por periodos distintos al señalado, así como por el reparo por no haber discriminado el impuesto y por no haber cumplido con subsanar dicha omisión ya que de las pruebas presentadas se aprecia que no se solicitó dicha subsanación”.

10. CRÉDITO FISCAL POR COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS A NOMBRE DE UN TERCERO

En los usos y costumbres comerciales, suele ocurrir que los arrendatarios y/o subarrendatarios de bienes inmuebles paguen los servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, aun cuando dichos servicios sean facturados a nombre de los titulares de los bienes.

Considerando lo anterior, el literal d) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV permite la utilización del crédito fiscal en el caso de los recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble por los servicios públicos de energía eléctrica y agua; así como los servicios públicos de telecomunicaciones. En tales casos, el arrendatario o subarrendatario podrá hacer uso del crédito fiscal como usuario del servicio siempre que cumpla con las condiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Al respecto, el literal d) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que tratándose de recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble, y para efecto de ejercer el derecho a crédito fiscal, se entenderá identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que, además, las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente.

Cabe precisar que, si las firmas son autenticadas con posterioridad al inicio del plazo del arrendamiento o subarrendamiento, solo permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal los recibos emitidos a partir de la fecha de legalización notarial de las firmas.

El crédito fiscal podrá aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurra primero.



Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 18161-3-2011 del 28/10/2011**

“El sujeto del IGV no puede usar el crédito fiscal contenido en los recibos de agua potable, luz y energía eléctrica, si es que estos no han vencido o no han sido pagados. El artículo 21 de la Ley del IGV ha contemplado dos momentos excluyentes en que puede aplicarse el crédito fiscal”.

11. CRÉDITO FISCAL POR COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS POR SUJETOS NO HABIDOS

Los comprobantes de pago o notas de débito que hayan sido emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos tengan la condición de no habidos para efectos tributarios, no otorgaran derecho al crédito fiscal.

No obstante lo antes indicado, consideramos importante tener en cuenta el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01120-8-2016 del 4 de febrero de 2016, conforme al cual, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 29214 que modificó el inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV, esto es, a partir del 24 de abril de 2008, no se ha previsto expresamente que no pueda utilizarse el crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago emitidos por sujetos que tengan la condición de no habido a la fecha de su emisión.

En efecto, el texto del inciso b) del artículo 19 en mención dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal se deben cumplir, entre otros, el siguiente requisito formal: “b) que los comprobantes de pago o documentos consignen 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**”.

Sobre lo que se debe entender como “emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos”, el Reglamento de la Ley del IGV, en su artículo 6, establece que califica como tal “aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos: a) Se encuentre inscrito en el RUC y la SUNAT no le haya notificado la baja de su inscripción en dicho registro; b) No esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal, y, c) Cuenten con la autorización de impresión, importación o de emisión del comprobante de pago o documento que emite, según corresponda”.

Cabe precisar que antes de la modificación efectuada por la Ley N° 29214, el referido artículo 19 establecía expresamente que no otorgaría derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago o notas de débito que hayan sido emitidos por sujetos que tengan la condición de no habido para efectos tributarios.

Como se podrá apreciar, de la redacción actual del inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV así como de su norma reglamentaria, se hace referencia a que el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado **habilitado** (que no es igual que “habido”) para emitirlos en la fecha de su emisión; no estableciéndose expresamente que el comprobante de pago emitido por un sujeto que a la fecha de su emisión tenga la condición de no habido, origine la pérdida del crédito fiscal

Lo anterior podría llevarnos a concluir que ya no se restringe el uso del crédito fiscal respecto de comprobantes de pago emitidos por sujetos que a la fecha de su emisión tengan la condición de no habido.

Sin embargo, no debemos perder de vista que, si bien el comprobante de pago emitido por un sujeto que a la fecha de su emisión tenía la condición de no habido, no constituye un incumplimiento de un requisito de carácter formal para el uso del crédito fiscal, lo cierto es que, el artículo 18 de la Ley del IGV prevé como un requisito sustancial para el uso del referido crédito, que la adquisición efectuada constituya gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

Teniendo en cuenta lo anterior, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no constituye gasto deducible aquel gasto sustentado en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

En ese sentido, al no calificar como gasto deducible el comprobante de pago emitido por un contribuyente que a la fecha de su emisión tenía la condición de no habido, no daría derecho a la deducción del crédito fiscal, salvo que al 31 de diciembre haya levantado tal condición.

Ahora bien, siendo el IGV un tributo de periodicidad mensual, para efecto de determinar si un comprobante de pago emitido por un sujeto que a la fecha de su emisión tenía la condición de no habido otorga derecho a crédito fiscal, cabría preguntarse si el análisis de la procedencia de la deducción del gasto debe efectuarse a la fecha en la que se realizó la adquisición o si dicho análisis puede efectuarse con ocasión del cierre del ejercicio gravable (esto es, al 31 de diciembre). Creemos que este es un aspecto discutible.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 01120-8-2016 del 4 de febrero de 2016**

“Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra las terminación giradas por Impuesto General a las Ventas de los períodos julio y setiembre de 2007, abril de 2008 y mayo y junio de 2008, así como se deja sin efecto dichos valores, en el extremo del reparo al crédito fiscal sustentado en comprobantes de pago emitidos por sujetos con la condición de “no habido” a la fecha de su emisión, en razón a que respecto de los períodos julio y setiembre de 2007 y abril de 2008, no se aprecia de autos que se hubiera acreditado

que los proveedores cuyas operaciones fueron observadas, hubiesen adquirido la condición de “no habidos” en base a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, y respecto de los períodos mayo y junio de 2008, no se ha tomado en cuenta que el texto del inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificada por la Ley N° 29214, vigente en los referidos periodos, no contempla que no podía utilizarse el crédito fiscal sustentado con comprobantes de pago emitidos por sujetos con la condición de “no habido” a la fecha de su emisión”.

12. LOS COMPROBANTES DE PAGO QUE HAYAN SIDO OTORGADOS POR PERSONAS QUE RESULTEN NO SER CONTRIBUYENTES DEL IGV O POR CONTRIBUYENTES CUYA INCLUSIÓN EN ALGÚN RÉGIMEN ESPECIAL NO LOS HABILITE A ELLO O LOS OTORGADOS POR OPERACIONES EXONERADAS DEL IMPUESTO

Conforme lo hemos indicado en el punto anterior, el texto del inciso b) del artículo 19 de la Ley del IGV dispone que para ejercer el derecho al crédito fiscal se deben cumplir, entre otros, el siguiente requisito formal: “b) que los comprobantes de pago o documentos consignen 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**”.

Sobre lo que se debe entender como “emisor habilitado para emitir comprobantes de pago o documentos”, el Reglamento de la Ley del IGV, en su artículo 6, establece que califica como tal, entre otros, aquel contribuyente que a la fecha de emisión de los comprobantes o documentos “no esté incluido en algún régimen especial que lo inhabilite a otorgar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal”.

Tal es el caso, por ejemplo, de los sujetos acogidos a regímenes como el Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) o al Régimen de la Región Selva o de la Región Amazonía, en cuyos casos, no se les aplican las normas generales del Impuesto o están exonerados del mismo; lo que origina que no se pueda cumplir con la estructura regular del impuesto cuando se efectúen operaciones entre tales sujetos y aquellos que sí se encuentran en el régimen común y pagan el IGV.

En efecto, en el caso de los sujetos acogidos al Nuevo RUS, se encuentran prohibidos de emitir facturas, liquidaciones de compra, *tickets* o cintas emitidas por máquinas registradoras que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal, así como sustentar gasto o costo para efectos tributarios.

Por su parte, en el caso de los sujetos que se encuentren acogidos al Régimen de la Región Selva o de la Región Amazonía, las operaciones que realicen en tales Regiones se encuentran exoneradas del IGV.

Considerando lo anterior, en evidente coherencia con la estructura del impuesto, se tiene en los casos anteriores, el comprobante de pago que tales sujetos emitan no otorgará derecho al crédito fiscal.

Tratándose de los sujetos que realicen operaciones exoneradas del IGV, podría ocurrir que, por error, desconocimiento o intencionalmente, facturen sus operaciones de venta o de prestación de servicios gravados con el IGV, de lo cual queda constancia en el comprobante de pago en el cual se ha discriminado el impuesto, lo que originaría que el adquirente lo utilice como crédito fiscal.

En tal caso, cabría preguntarse si el hecho que el proveedor del bien o servicio declare y pague el IGV podría convalidar como operación gravada una que a la luz de la norma se encuentra exonerada. Creemos que no, de manera que resultaría lógico concluir que el IGV cobrado en dicha operación no podría ser utilizado como crédito fiscal.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 126-2012-SUNAT/4B0000 del 11/12/2012**

- “- El IGV que grava las adquisiciones efectuadas a fin de realizar las actividades comprendidas en la Ley N° 29482 (Ley de Promoción para el desarrollo de actividades productivas en Zonas Altoandinas) que gocen de la exoneración del IGV, no puede ser utilizado como crédito fiscal.
- El IGV señalado en la conclusión anterior constituye gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta, aun cuando no corresponde que los contribuyentes comprendidos en la Ley N° 29482 paguen este al encontrarse exonerados del Impuesto a la Renta”.

- **Informe N° 171-2009-SUNAT/2B0000 del 27/08/2009**

“Si con motivo de una fiscalización, la SUNAT establece que los bienes clasificados por el importador bajo una subpartida nacional exonerada del IGV se encuentran comprendidos en otra subpartida nacional afecta, cumpliendo el contribuyente con cancelar el IGV que se debió liquidar y pagar al momento de la importación así como el IGV que gravó la venta en el país y que no se trasladó por considerar que la operación estaba exonerada; los adquirentes de tales bienes podrán hacer uso del crédito fiscal con el original de la nota de débito respectiva y con la copia

autenticada notarialmente del documento de pago del impuesto por parte del vendedor”.

- **Carta N° 278-2006-SUNAT/200000 del 21/12/2005**

“En el supuesto que una empresa que cumple con los requisitos para ser considerada como ubicada en la Amazonía y respecto de operaciones que se encuentran exoneradas del IGV, por error hubiera desagregado en la factura el monto IGV:

1. El contribuyente no se encuentra obligado a abonar al fisco el monto consignado en la factura como correspondiente al IGV, toda vez que se trata de una operación que, al estar exonerada de dicho Impuesto, no está gravada con el mismo.
2. Asimismo, como quiera que en dicho supuesto se ha consignado en el comprobante de pago un valor de venta menor, dicho valor deberá ser aumentado emitiéndose para tal efecto una nota de débito que sustente el incremento en el valor de la operación.

Adicionalmente, el monto del IGV consignado en el comprobante de pago deberá ser rebajado en su totalidad, toda vez que la operación no se encuentra gravada con dicho Impuesto. Para tal efecto, deberá emitirse la nota de crédito correspondiente.

La emisión de las referidas notas no implicará la anulación de la operación efectuada, ni la del comprobante emitido en relación a esta”.

- **Informe N° 076-2001-SUNAT/K0000 del 30/04/2001**

“Si un sujeto grava la venta de un bien exonerado por estar contenido en el Apéndice I del TUO de la Ley del IGV, (...), sin haber renunciado previamente a la exoneración, le resultaría de aplicación lo dispuesto en el numeral 12.4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV⁽⁴²⁾.

Siendo esto así, y en aplicación de dicho numeral, el transferente se encontrará obligado al pago del impuesto respectivo, aun cuando no hubiere trasladado el IGV”.

(42) El numeral 12.4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV señala que si el sujeto grava una operación antes que se haga efectiva la renuncia, se encuentra obligado al pago del Impuesto, inclusive por las operaciones en que no hubiera trasladado el IGV, no pudiendo aplicar el crédito fiscal originado por las adquisiciones destinadas a dichas operaciones.

Cabe mencionar que este pago no significará convalidar la renuncia, ni dará derecho a solicitar la devolución del Impuesto.

Adicionalmente, el mencionado transferente no podrá aplicar el crédito fiscal originado por las adquisiciones destinadas a tales operaciones.

En cuanto al adquirente, y teniendo en consideración que el transferente se encuentra en la obligación de efectuar el pago del IGV, si dicho impuesto le fue trasladado, el mismo tendrá el carácter de crédito fiscal, siempre que se cumpla con los requisitos sustanciales y formales contenidos en los artículos 18 y 19 del TUO de la Ley del IGV y en la norma reglamentaria.

En efecto, en la medida que el numeral 12.4 antes mencionado obliga al transferente a pagar el Impuesto y de alguna manera reconoce la existencia de un impuesto trasladado al adquirente, el citado impuesto trasladado será crédito fiscal para este último en la medida que se cumpla con los requisitos correspondientes.

Adicionalmente cabe resaltar que en el presente caso, no es de aplicación lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19 antes mencionado, en lo que se refiere a que no darán derecho al crédito fiscal, los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto; toda vez que los sujetos que realizan las operaciones comprendidas en el Apéndice I del TUO de la Ley del IGV son contribuyentes del impuesto, solo que por decisión del legislador se encuentran exceptuados del pago del mismo.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 6135-2-2003 del 24/10/2003**

“Se confirma la resolución apelada en cuanto al reparo por gasto sustentado con documentación no fehaciente debido a que si bien el adquirente no está obligado a conocer si su proveedor se encuentra comprendido en el RUS, no es posible desconocer el mandato contenido en el artículo 4 de la Ley del RUS, según el cual los comprobantes emitidos por los sujetos de dicho régimen no otorgan derecho a crédito fiscal”.

- **Resolución N° 4021-2-2003 del 11/07/2003**

“Se mantiene el reparo al crédito fiscal correspondiente a una factura emitida por un sujeto del Régimen Único Simplificado, precisándose que si bien el

adquirente no estaba obligado a conocer si su proveedor pertenecía al RUS, no puede desconocerse el mandato del artículo 4 de la Ley del RUS, según el cual los sujetos de dicho régimen solo pueden emitir boletas o *tickets* o cintas de máquina registradora que no dan derecho a crédito fiscal en el caso del Impuesto General a las Ventas ni gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta”.

13. SERVICIOS PÚBLICOS DE ENERGÍA ELÉCTRICA, AGUA POTABLE Y TELEFONÍA

El segundo párrafo del artículo 21 de la Ley del IGV dispone que, tratándose de los servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, el crédito fiscal podrá aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurra primero.

Esta disposición plantea una situación especial para los casos descritos, pues en principio, las empresas que prestan estos servicios emiten documentos autorizados que sustentan gasto o costo y crédito fiscal, y por norma general deberían ser contabilizados y anotados para la deducción del crédito fiscal en el mes de la emisión.

No obstante, atendiendo a una realidad económica, la cual indica que en el mes de la emisión no necesariamente los usuarios de los servicios pagan lo consumido, y ante las disposiciones generales que establecían el nacimiento de la obligación en los servicios en la fecha de emisión de los comprobantes de pago (siempre nacía) o cuando se percibía la retribución (si no le pagaban nunca nacía la obligación), se hacía necesario efectuar algunos ajustes a las normas, con la finalidad de no perjudicar ni al fisco ni a las empresas que brindaban estos servicios públicos.

En ese contexto, en 1996 se dispusieron dos cambios importantes. En primer lugar, se estableció como momento de nacimiento de la obligación, para los casos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex y telegráficos, en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero. Y paralelamente, se introdujo la norma ya citada del segundo párrafo del artículo 21, que es la secuencia lógica que cierra el círculo, pues en la misma fecha, sea la de percepción del ingreso o la de vencimiento del plazo para el pago del servicio, un sujeto estará obligado al pago del IGV mientras que el otro podrá utilizar el crédito fiscal, lo que en teoría supone que el fisco reciba el IGV por el valor agregado, independientemente de las acreencias comerciales que la empresa tenga contra el usuario por el no pago del servicio.



CASO PRÁCTICO N° 18

Uso del crédito fiscal sustentado en recibos por servicios públicos

En el mes de enero de 2019, la empresa MAR PERUANO S.A.C., dedicada a la comercialización de productos para limpieza, recibe un recibo por servicio público (teléfono) por el consumo producido en el mes de diciembre de 2018, el cual tiene los siguientes datos:

Fecha de emisión	:	29/12/2018
Fecha de vencimiento	:	15/01/2019
Valor del servicio	:	S/ 560.40
IGV	:	S/ 100.87
Importe total	:	S/ 661.27

Además de ello se sabe que la fecha en que se efectuó el pago por dicho recibo fue el día 20/01/2019.

SOLUCIÓN:

Según lo dispuesto en el artículo 21 del TUO de la Ley del IGV, tratándose de los servicios de suministros de energía eléctrica, agua potable y servicios telefónicos, el crédito fiscal podrá aplicarse al vencimiento del plazo para el pago del servicio o en la fecha de pago, lo que ocurra primero.

Claro está que además de lo mencionado se deberán cumplir los requisitos sustanciales estipulados en el artículo 18 de la mencionada ley.

Asimismo, conforme a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 19 de la Ley del IGV, el comprobante de pago deberá ser registrado en el registro de compras en la oportunidad que corresponda, antes de que la SUNAT requiera su exhibición y/o presentación.

Con relación a la oportunidad de la anotación de los comprobantes de pago y documentos que otorgan el derecho al crédito fiscal, el párrafo 2.2. del numeral 2 del artículo 6 del reglamento de la Ley del IGV, así como el numeral 3 del artículo 10 del dispositivo en mención, establecen que dichos documentos 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 el derecho al crédito fiscal en el periodo al que corresponda la hoja del registro de compras en la que dicho comprobante de pago o documento hubiese sido anotado.

Considerando lo anterior, siendo que el servicio de electricidad corresponde a un gasto devengado en el ejercicio gravable 2018 y que ha sido destinado a las actividades de

la empresa MAR PERUANO SAC, se habría cumplido con los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la ley del IGV.

Asimismo, si el recibo por el servicio de electricidad es anotado en el registro de compras en enero de 2019, en este periodo, la empresa MAR PERUANO S.A.C. podrá utilizar como crédito fiscal el IGV consignado en dicho recibo, pues es el periodo en el cual ocurrió su vencimiento.

En lo que se refiere al aspecto contable, el recibo por el servicio de electricidad deberá ser registrado en un primer momento en el libro diario de diciembre de 2018, pues en dicho periodo aún no se tiene derecho a utilizar el crédito fiscal.

----- X -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		560.40	
636 Servicios básicos			
6364 Teléfono			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		100.87	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40115 IGV - Por aplicar			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros			661.27
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
x/x Por el reconocimiento del gasto por el servicio público			
----- X -----			

A su vez, en el mes de enero de 2019 se deberá reconocer el pago del servicio público, para lo cual se efectuará el registro contable de la siguiente manera:

----- X -----			
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros		661.27	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
4212 Emitidas			
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			661.27
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas			
x/x Por la cancelación del servicio público			
----- X -----			

En el mismo mes de enero de 2019, se deberá reconocer la aplicación del IGV en el registro de compras, para lo cual se efectuará el registro contable que será de la siguiente manera:

----- X -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		560.40	
636 Servicios básicos			
6364 Teléfono			

40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	100.87	
401 Gobierno central		
4011 Impuesto General a las Ventas		
40111 IGV - Cuenta propia		
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros		661.27
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por el reconocimiento del gasto por el servicio público		
----- X -----		

Ahora bien, teniendo en cuenta que el gasto por el servicio recibido se devengó en el ejercicio 2018, afectando los resultados de dicho ejercicio, en el libro diario correspondiente al mes de enero de 2019 deberá efectuarse el extorno de la siguiente manera:

----- X -----		
42 Cuentas por pagar comerciales - Terceros	661.27	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		100.87
401 Gobierno central		
4011 Impuesto General a las Ventas		
40111 IGV - Cuenta propia		
63 Gastos de servicios prestados por terceros		560.40
636 Servicios básicos		
6364 Teléfono		
x/x Por el extorno del gasto que se provisionó en enero de 2019		
----- X -----		

14. FIDEICOMISO DE TITULIZACIÓN

Con relación al crédito fiscal, el artículo 24 de la Ley del IGV, establece que en el caso del fideicomiso de titulización, el fideicomitente podrá transferir al patrimonio fideicometido, el crédito fiscal que corresponda a los activos transferidos para su constitución.

Asimismo, señala que el patrimonio fideicometido podrá transferir al fideicomitente el remanente del crédito fiscal que corresponda a las operaciones que hubiera realizado para el cumplimiento de sus fines, con ocasión de su extinción.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo a las normas que regulan el fideicomiso de titulización, se puede transferir para tal fin cualquier tipo de activos, es decir, cuentas por cobrar, activos fijos, etc.

En tal sentido, en el caso que se transfieran activos fijos adquiridos en su momento gravados con el IGV, resulta lógico que, de manera proporcional al total de activos del fideicomitente, se pueda transferir el crédito fiscal al patrimonio fideicometido, pues este corresponde a los activos transferidos.

Sin embargo, si los activos fijos que se transfieren en fideicomiso fueron adquiridos exonerados o inafectos del IGV, el patrimonio fideicometido se estaría beneficiando con crédito fiscal que le van a transferir, lo cual no guarda coherencia con la naturaleza y requisitos para ejercer el derecho al crédito fiscal y no “corresponde a los activos transferidos” para la constitución del patrimonio fideicometido, tal como lo establece el citado artículo 24.

De igual forma, en el caso que los activos transferidos tengan la naturaleza de cuentas por cobrar, el impuesto correspondiente a la operación gravada que les dio origen ya fue abonado al fisco, y lo más probable es que se haya utilizado como crédito fiscal el IGV pagado en las adquisiciones de bienes y servicios que sustentaron la referida operación.

Por ello, hubiera resultado coherente que la norma reglamentaria excluya la posibilidad de transferir crédito fiscal en los casos antes mencionados.

Sin embargo, creemos que con el fin de impulsar y favorecer la utilización de este tipo de instrumento financiero, el legislador ha establecido en el numeral 14 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, un procedimiento mediante el cual se determina un ratio (monto de los activos que serán transferidos entre el monto total de activos del fideicomitente), el mismo que se aplicará al saldo del crédito fiscal correspondiente al mes anterior al que se realice la transferencia fiduciaria, sin excluir del numerador que origina el ratio mencionado –como hubiera sido coherente con la naturaleza del crédito fiscal– los activos fijos adquiridos exonerados o inafectos, así como los activos que tengan la naturaleza de cuentas por cobrar.

De esta manera, se obtiene un límite máximo de crédito fiscal que se puede transferir al patrimonio fideicometido, pudiendo el fideicomitente transferir un monto menor al obtenido, de estimarlo conveniente.

El procedimiento establecido por el Reglamento es el siguiente:

- a) Se determinará el monto de los activos que serán transferidos en dominio fiduciario.
- b) Se determinará el monto del total de sus activos.
- c) El monto obtenido en a) se dividirá entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.
- d) Este porcentaje se aplicará sobre el saldo de crédito fiscal declarado correspondiente al periodo anterior a aquel en que se realice la transferencia fiduciaria a que se refiere

el párrafo anterior, resultando así el límite máximo de crédito fiscal a ser transferido al patrimonio fideicometido.

Ahora bien, esta transferencia de crédito fiscal se debe realizar en el periodo que se efectúe la transferencia fiduciaria y sobre el saldo del crédito fiscal (si lo hubiera), por lo que resulta comprensible que la norma reglamentaria haya previsto que el porcentaje determinado se aplique sobre el saldo que el fideicomitente mantenga en ese momento, el cual, para efectos prácticos, generalmente es determinado con la declaración de pago del mes anterior.

Finalmente, en cuanto a las formalidades tenemos que, para efecto de las transferencias de crédito fiscal, el fideicomitente deberá presentar a la SUNAT una comunicación según la forma y condiciones que esta señale; en el caso de extinción del patrimonio fideicometido, el fiduciario deberá presentar la indicada comunicación.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 9-2011-SUNAT/2B0000 del 26/01/2011**

El artículo 24 de la Ley del IGV solo en determinados casos, específicamente tratándose de fideicomisos de titulización y reorganización de empresas, ha contemplado la posibilidad de hacer una transferencia del crédito fiscal de un sujeto a otro. Más aún, el párrafo final de dicho artículo señala que en la liquidación de empresas no procede la devolución del crédito fiscal.

En tal sentido, no es posible que, al finalizar su vigencia, se pueda transferir a los partícipes el crédito fiscal no utilizado por los Fondos de Inversión.

15. COASEGUROS

El coaseguro es un contrato de seguros mediante el cual la cobertura es otorgada por varias empresas de seguros a la vez, con la intermediación de una de ellas denominada “Líder”, que es la que efectúa los gastos de gestión, explotación y administración del seguro, percibe el ingreso y emite el comprobante de pago respectivo.

La empresa líder no distribuye los ingresos percibidos, sino que los compensa periódicamente mediante un mecanismo de “cuenta corriente mercantil” entre las empresas de seguros, ocurriendo lo mismo con el crédito fiscal generado por los gastos asumidos por la “Líder”.

Ante tales hechos, se ha optado por que el IGV sea pagado al fisco directamente por la empresa “Líder” (inciso d) del artículo 10 de la Ley del IGV) en calidad de responsable solidario por las demás empresas aseguradoras, y que el crédito fiscal producto de las

adquisiciones de bienes y servicios destinados a brindar este servicio sea asumido también por la misma.

En ese sentido, el numeral 13 del artículo 6 del Reglamento ha señalado que las empresas de seguros que en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 10 de la Ley del IGV, determine y pague el impuesto correspondiente a los coaseguradores, tendrá derecho a aplicar como crédito fiscal, el íntegro del IGV pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados al coaseguro. Ello en virtud a que si él mismo es quien asume el íntegro del IGV, resulta justo y coherente que sea el mismo quien pueda utilizar el íntegro del crédito fiscal originado de estas operaciones sin distribuirlo entre las demás aseguradoras que no asumieron el pago del IGV.

16. RETIRO DE BIENES

El retiro de bienes supone tanto la transferencia gratuita de bienes con destino a una actividad no imponible como también el autoconsumo (que implica la posición de la empresa como consumidor final, al no consumir los bienes adquiridos dentro del ciclo de producción o comercialización). En ambos casos será considerada como una venta a efectos del pago del impuesto.

El numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV señala que el caso del retiro de bienes será considerado venta cuando este lo efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación.

Así, de conformidad con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, serán consideradas como retiro de bienes las siguientes operaciones

- Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.
- La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.
- El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.
- La entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.
- La entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

De otro lado tenemos los siguientes conceptos que no son considerados como retiro de bienes por la Ley del IGV:

- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.
- El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

Asimismo, el Reglamento de la Ley del IGV establece supuestos a los que no se les considerará como retiro de bienes:

- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica.
- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.
- La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1 %) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, solo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada periodo tributario.
- La entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.

- Las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas.

Ahora bien, el retiro de bienes conlleva diferentes efectos para quien lo realiza (transferente) y para quien adquiere los bienes como consecuencia del retiro (adquirente).

En efecto, en el primer caso, el impuesto pagado en la adquisición de los bienes que posteriormente serán objeto del retiro podrá ser utilizado como crédito fiscal por el transferente siempre que se cumpla con el requisito de constituir gasto o costo de la empresa, en otras palabras, que sean gastos que cumplan con el principio de causalidad anteriormente explicado. Así, tenemos el caso de retiro de bienes con fines promocionales cuya adquisición califique como costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

Si, por el contrario, el bien objeto del retiro fue adquirido para donarlo a una institución de caridad, estaremos ante un acto de liberalidad que no cumple con el primer requisito sustancial contemplado en el artículo 19 de la Ley del IGV para calificarlo como crédito fiscal, aun cuando el retiro se encuentre gravado con el IGV.

De otro lado, tenemos que el adquirente en ningún caso podrá utilizar el IGV pagado por el transferente del bien objeto del retiro como crédito fiscal ni tampoco considerarlo como costo o gasto, de conformidad con el artículo 20 de la Ley del IGV. Esto resulta lógico dado que el adquirente no ha efectuado gasto alguno por la adquisición del bien transferido, dado que este le ha sido otorgado de forma gratuita. Por lo tanto, dicha liberalidad no puede generar un crédito, de lo contrario se estaría transgrediendo la técnica del valor agregado.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 096-2013-SUNAT/4B0000 del 27/05/2013**

“- Tratándose de una operación de retiro de bienes gravada con el IGV, el adquirente no puede usar como crédito fiscal el impuesto que afecta dicha operación, aun cuando las partes hubieran pactado el traslado económico de este.

En efecto, (...) dentro de la técnica del valor agregado adoptada por nuestra legislación, expresamente se ha dispuesto en esta que, en ningún caso, el adquirente puede deducir como crédito fiscal el IGV que grava el retiro de bienes ni considerarlo como costo o gasto; habiéndose previsto, además, que en ningún caso el IGV que grave el retiro de bienes podrá trasladarse al referido adquirente.

- De otro lado, (...) debe tenerse en consideración que (...) la norma tributaria ha dispuesto expresamente que, en ningún caso, el adquirente puede deducir como crédito fiscal el IGV que grave el retiro de bienes.

Así pues, dado el carácter imperativo de dichas normas, la disposición antes citada no puede quedar enervada por el hecho que el contribuyente, por error, efectúe el traslado económico del IGV al adquirente; disposición que, además, guarda coherencia con la técnica del valor agregado (...).

En consecuencia, en una operación de retiro de bienes gravada con el IGV, el adquirente no podrá hacer uso del crédito fiscal, aun cuando el transferente le hubiera trasladado por error el IGV”.



CASO PRÁCTICO N° 19

Uso del crédito fiscal en la entrega de bienes en calidad de obsequios

La empresa Consultora Calderón y Asociados S.A.C., con RUC N° 20411995968, en el mes de enero del ejercicio 2019, con motivo del aniversario de la empresa y por cierre de negociaciones, realizó la entrega en calidad de obsequios de botellas de whisky a dos de sus clientes.

Se consulta cómo se determina el importe del crédito fiscal que la empresa podría utilizar.

Datos adicionales

Valor de compra de los obsequios: S/ 2,100.00 (sin IGV)

Ingresos de enero: S/ 355,500.00

Factura que sustenta la compra de las botellas de whisky fue emitida y registrada en el periodo de enero de 2019

SOLUCIÓN:

Si bien la entrega de los obsequios a los clientes califica como gasto de representación, para la determinación del crédito fiscal que corresponde por el IGV que gravó la adquisición de las botellas de whisky se deberán tener en cuenta los siguientes límites:⁽⁴³⁾

(43) Inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Límites establecidos sobre los gastos de representación ⁽⁴⁵⁾		
0.5% de los ingresos	0.5 % x 355,500.00	1,777.50
40 UIT	40 x 4,200.00	168,000.00

Gastos de representación : S/ 2,100.00
 Límite aceptado : S/ 1,777.50
 Base imponible aceptada : S/ 1,777.50
 Base imponible no aceptada : S/ 2,100.00 - 1,777.50 = S/ 322.50
 IGV aceptado (18 % x 1,777.50) : S/ 319.95
 IGV no aceptado (18 % x 322.50): S/ 58.05

De lo anterior se tiene que, se podrá considerar como crédito fiscal del periodo enero de 2019 es de S/ 319.95

Registro de Compras

Periodo Enero 2019											
Razón social: Consultora Calderón y Asociados S.A.C.											
Número correlativo del registro	Fecha de emisión del comprobante de pago	Comprobante de pago		N° de comprobante de pago	Información del proveedor			Adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas		Otros tributos o cargos	Importe Total
		Tipo	Serie		Tipo de documento	N° de documento	Denominación o razón social	Base Imponible	IGV		
0000250	15/01/2019	1	001	000369	1	20748596123	El Pozito S.A.C	1777.50	319.95	380.55	2,478.00

----- X -----			
60 Compras			2,100.00
603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos			
6032 Suministros			
64 Gastos por tributos			58.05
641 Gobierno central			

6411	Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo		
64111	IGV		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar	319.95	
401	Gobierno central		
4011	Impuesto General a las Ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	Cuentas por pagar comerciales - Terceros		2,478.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
x/x	Por la adquisición de los licores		
----- X -----			
25	Materiales auxiliares, suministros y repuestos	2,100.00	
252	Suministros		
2524	Otros suministros		
61	Variación de existencias		2,100.00
613	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132	Suministros		
x/x	Por el ingreso de los suministros		
----- X -----			
63	Gastos de servicios prestados por terceros	2,100.00	
637	Publicidad, publicaciones, relaciones públicas		
6373	Relaciones públicas		
25	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		2,100.00
252	Suministros		
2524	Otros suministros		
x/x	Por el reconocimiento del gasto de representación en el momento de la entrega de los bienes		
----- X -----			

17. ROBO O EXTRAVÍO DE COMPROBANTES DE PAGO

El segundo párrafo del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV dispone que en aquellos casos en que por motivos de robo o extravío del comprobante de pago no pueda acreditarse el crédito fiscal con el original del referido comprobante de pago, no se perderá el referido crédito fiscal siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente (numeral 11 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago):

- Comunique dicho hecho a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los mismos, adjuntando a dicha comunicación una copia certificada de la denuncia policial respectiva, así como la relación de los documentos robados o extraviados, consignando el tipo de documento y la numeración de los mismos.

- Mantenga en su poder el cargo de recepción de la comunicación efectuada a la SUNAT mientras el tributo no haya prescrito, así como la copia certificada de la denuncia policial.
- acredite en forma fehaciente haber cumplido en su debido momento con todos los requisitos que estipulan las normas pertinentes para que tales documentos sustenten válidamente el crédito fiscal, o el costo o gasto para efecto tributario y además tenga a disposición de la SUNAT:
 - la segunda copia (la destinada a la SUNAT) del documento robado o extraviado, de ser el caso, o, en su defecto,
 - copia fotostática de la copia destinada a quien transfirió el bien o lo entregó en uso, o prestó el servicio, del documento robado o extraviado, o de la cinta testigo⁽⁴⁴⁾.

18 DEDUCCIONES DEL CRÉDITO FISCAL

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del IGV, del crédito fiscal se deducirá:

- a) El Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento.

Los descuentos a los que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes.

Por su parte, conforme ya lo hemos indicado, en el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta.

(44) En la mencionada copia fotostática se deberá consignar los siguientes datos:

- (i) Nombre y apellidos del representante legal de la empresa proveedora;
- (ii) Documento de identidad del representante legal de la empresa proveedora;
- (iii) Fecha de entrega; y, de ser el caso,
- (iv) El sello de la empresa.

- b) El Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado restituida.

En el caso que los bienes no se hubieran entregado al adquirente por anulación de ventas, se deducirá el Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del monto devuelto.

- c) El exceso del Impuesto Bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal.

Las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito.

Los ajustes al crédito fiscal se efectuarán en el mes que se produzcan los descuentos, las devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Tratándose de la nulidad, anulación, rescisión o resolución de contratos, se deberá reintegrar el crédito fiscal en el mes en que se produzca tal hecho.

- Ajustes al crédito fiscal por retiro de bienes

Tratándose de bonificaciones que hayan sido otorgadas con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalda la adquisición de los bienes, el adquirente deducirá del crédito fiscal correspondiente al mes de emisión de la respectiva nota de crédito, el originado por la citada bonificación.

Cabe precisar que los ajustes a los que se refiere el artículo 27 de la Ley del IGV tienen como objetivo regular ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal entre contrapartes que sean sujetos del impuesto (proveedor - adquirente), lo que no ocurre en la importación de bienes ni en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, operaciones en las que las calidades de sujeto del impuesto y adquirente se concentran en una sola persona y, por ende, es el mismo sujeto que cancela el impuesto bruto que grava dichas operaciones y lo utiliza como crédito fiscal.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 033-2002-SUNAT/k00000 del 23/01/2002**

“- Procede la emisión de la nota de crédito cuando se anule una operación, debiendo dichas notas contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y ser emitidas al mismo adquirente o usuario

- No existe ningún procedimiento vigente que permita el canje de boletas de venta por facturas, más aún las notas de crédito no se encuentran previstas para modificar al adquirente o usuario que figura en el comprobante de pago original”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 3508-3-2016 del 12/04/2016**

“Corresponde que los ajustes a los que se refiere el inciso a) del artículo 27 de la Ley del IGV se realicen en el mes y año en que se efectuó el ajuste de la operación y no en la fecha en que las notas de crédito que las respaldan fueron registradas por el contribuyente, pues de lo contrario, en el mes de contabilización el contribuyente habría utilizado un crédito final mayor, incumpléndose con lo establecido en la legislación del IGV”.

- **Resolución N° 3722-2-2004 del 28/05/2004**

“El objeto de efectuar ajustes como consecuencia de un descuento de la operación original, guarda coherencia en el caso de que la compra o el servicio prestado se efectúe en territorio nacional, toda vez que, al efectuarse la operación, el transferente o el prestador se ve en la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas y a su vez el adquirente o usuario del servicio utiliza como crédito fiscal el impuesto pagado en dicha operación. por ello, resulta lógico que al revertirse la operación, el adquirente o usuario devuelva el crédito fiscal utilizado, y el transferente o prestador pueda ajustar su impuesto en el mismo monto a efecto de evitar cualquier perjuicio, sin embargo, en el caso de importaciones el referido supuesto no se da, toda vez que es el importador quien en calidad de contribuyente del impuesto realiza el pago del Impuesto General a las Ventas y utiliza el crédito fiscal, siendo neutral el efecto en dicha operación”.

19. CRÉDITO FISCAL EN LOS GASTOS DE REPRESENTACIÓN

No cabe duda de que los gastos de representación cumplen con los dos requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la Ley del IGV, por lo que otorgan derecho a utilizar crédito fiscal.

En efecto, los gastos de representación se efectúan con el fin de colocar los productos o servicios de la empresa a los potenciales clientes, o para mejorar la imagen de la empresa frente a los clientes reales, situación que configura el cumplimiento del principio de causalidad para efecto del Impuesto a la Renta y, por ende, el cumplimiento del requisito establecido en el inciso a) del artículo 18 en mención⁽⁴⁵⁾.

Asimismo, los gastos de representación están destinados a operaciones por las que se pagará el IGV, situación que configura el cumplimiento del requisito establecido en el inciso b) del artículo 18.

Ahora bien, ¿qué se entiende por gastos de representación?

Sobre el particular, tenemos que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece una definición.

En efecto, el literal m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se consideran gastos de representación propios del giro del negocio:

- i. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.
- ii. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

No obstante el cumplimiento de los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la Ley del IGV que otorgan derecho a utilizar crédito fiscal, el Reglamento de la Ley del IGV ha establecido un procedimiento para determinar el crédito fiscal utilizable de los gastos de representación.

Así, el numeral 10 del artículo 6 del referido Reglamento señala que los gastos de representación propios del giro o negocio, otorgarán derecho a crédito fiscal, en la

(45) Para la sustentación del gasto de representación y, consecuentemente, para un adecuado fundamento del crédito fiscal, consideramos importante que se tenga en cuenta lo siguiente:

- El monto de los gastos de representación deben guardar relación con el volumen del negocio.
- Los beneficiarios de las atenciones realizadas por la empresa deben ser identificados e identificables.
- Tratándose de consumos en restaurantes, resulta recomendable para que se acepte el gasto que al reverso de la factura se detallan quiénes fueron las personas agasajadas, la empresa a la que pertenecen y el cargo que desempeñan.
- Tratándose de obsequios a clientes –además de la factura– es necesario que se demuestre que los obsequios fueron real y efectivamente entregados a los beneficiarios mediante guías de remisión o documentos con el acuse de recibo de los mismos.
- El beneficiario debe tener algún vínculo o negocio, real o potencial, con la empresa, y no ser un ajeno absoluto a esta.

parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5 %) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias acumuladas durante un año calendario.

Como se podrá apreciar, el límite cuantitativo previsto en la legislación del IGV tendría como objetivo equiparar la deducibilidad del crédito fiscal en el IGV, con lo propio en cuanto al gasto deducible en el Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO IV

REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL

CAPÍTULO IV

REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL

La figura del reintegro del crédito fiscal surge como una respuesta al posible quebrantamiento de la estructura del IGV.

En efecto, como lo hemos mencionado en el Capítulo 1 del presente manual, el IGV adopta el método de substracción sobre base financiera del tipo impuesto sobre impuesto.

En otras palabras, tenemos que el monto a pagar al fisco resulta de restar del impuesto cobrado en las ventas (ya sea de bienes o servicios) el impuesto pagado en las compras (ya sea de bienes o servicios) destinadas a operaciones gravadas.

Tenemos entonces que el objetivo de la adquisición de bienes y/o servicios que otorga crédito fiscal es generar un impuesto bruto, dado que dicha adquisición será empleada en la realización de una operación gravada que genera el impuesto.

Así las cosas, si por alguna razón lo señalado anteriormente no llegara a realizarse, es decir, por ejemplo, el bien adquirido que generó el crédito fiscal no es posteriormente vendido (porque, por ejemplo, se perdió física o cualitativamente) y, por lo tanto, no generó su correspondiente débito fiscal, entonces se estaría rompiendo con la estructura de impuesto sobre impuesto y el contribuyente adquiriría un crédito fiscal mayor al que le correspondería, en otras palabras, un crédito fiscal que devino en indebido puesto que por alguna circunstancia dejó de cumplir con el requisito de ser destinado a operaciones gravadas con el Impuesto.

De la misma forma, se rompe con la estructura del impuesto que grava el valor agregado cuando un determinado bien destinado a formar parte del activo fijo es vendido a un valor menor que el de su adquisición, en un periodo menor al que corresponde a su depreciación, dado que el efecto económico de ello es que el adquirente se beneficie con una porción de crédito fiscal que no devuelve al fisco con ocasión de la posterior venta.

En este orden de ideas, tenemos que la figura del reintegro del IGV que gravó las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas, implica que, en un inicio (esto es, al momento de la adquisición), el crédito fiscal cumplió con los requisitos legales exigidos por la normatividad tributaria del IGV para calificar como tal, lo que permitió su utilización.

Sin embargo, por la ocurrencia de un hecho posterior, el derecho a dicho crédito fiscal se pierde, exigiéndose su restitución, lo que, conocemos como reintegro del crédito fiscal⁽⁴⁶⁾.

Ahora bien, veamos en qué casos opera la figura del reintegro del crédito fiscal de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta:

1. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL EN LA VENTA DE BIENES DEL ACTIVO FIJO

El artículo 22 de la Ley del IGV establece la obligación del reintegro del crédito fiscal en el caso de la venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo.

Nótese que en este caso se hace referencia a bienes del activo fijo (que corresponden a bienes depreciables) y no a cualquier bien que forme parte del activo, como podría ser el caso de los insumos o las existencias.

(46) Acerca de la obligatoriedad del reintegro del crédito fiscal existen opiniones contrarias en la doctrina. Así, tenemos, la opinión de Luque Bustamante, para quien, “técnicamente, no existe razón para establecer la obligación de reintegro del crédito fiscal por la venta de un bien del activo fijo por un precio inferior al de su adquisición, considerando que: (i) se tiene derecho al crédito fiscal cuando la adquisición al tiempo de su realización resultaba potencialmente susceptible de ser aplicada a la generación de operaciones gravadas; (ii) la posterior venta de un bien del activo fijo constituye una operación gravada que materializa de suyo la potencialidad de la adquisición; y, (iii) que existe una norma legal que obliga a los contribuyentes a establecer el precio de sus operaciones en el valor usual que corresponde a otros bienes en operaciones similares (valor de mercado). Y agrega que “la obligación de reintegro del crédito fiscal a que se refiere el artículo 22 de la Ley del IGV, solo debe ser aplicable en el caso del crédito fiscal proveniente de adquisiciones vinculadas con ventas omitidas por el contribuyente, en las que el reintegro del crédito fiscal cumple una función sancionadora”. LUQUE BUSTAMANTE, Javier. “El Impuesto General a las Ventas - Tratamiento del Crédito Fiscal”. Ponencia general presentada por el autor en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. En: *Revista del IPDT N° 41*. Lima, 2003, pp. 232 y 233.

En línea con la opinión anterior, Riso Montes opina que “no existe justificación técnica para establecer la obligación de reintegrar el crédito fiscal debidamente aplicado en virtud del cumplimiento de sus requisitos constitutivos, salvo en el caso de ventas omitidas (ocultas) por el contribuyente, en las que el reintegro del crédito fiscal cumple una función sancionadora”. Y agrega, que “el artículo 43 de la Ley del IGV prohíbe, a modo de castigo, la aplicación del crédito fiscal que hubiera correspondido deducir del impuesto bruto generado por ventas gravadas omitidas por el contribuyente y detectadas por la Administración. Cuando el contribuyente omite el registro y declaración de operaciones de adquisición y de subsecuente venta, bastará que la Administración Tributaria exija el impuesto bruto generado por las ventas omitidas, sin deducción del crédito fiscal por las adquisiciones omitidas. Complementariamente, cuando el contribuyente solo oculta las operaciones de venta, tomando crédito fiscal de las adquisiciones vinculadas, no solo debe exigirse el impuesto bruto adeudado sino también el reintegro del crédito fiscal tomado por dichas adquisiciones. No obstante lo indicado, la redacción del artículo 22 de la Ley resulta deficiente, en cuanto parece obligar efectuar el reintegro del crédito fiscal ante cualquier caso de desaparición, destrucción o pérdida de bienes que constituya un retiro gravado, cuando únicamente debiera ser exigible tratándose de retiros omitidos por el contribuyente, al no haber motivo para sancionar a quienes cumplen con declarar y tributar sobre el íntegro de sus operaciones”. RISSO MONTES, Carolina. “El crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas peruano”. Ponencia individual presentada por la autora en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. En: *Revista del IPDT N° 41*. Lima, 2003, pp. 332 y 333.

Ahora bien, la condición que impone el artículo 22 de la Ley del IGV para que nazca la obligación de reintegrar el crédito fiscal es de índole temporal y cuantitativo en cuanto al monto de la operación.

En efecto, el artículo 22 en mención establece que operará el reintegro del crédito fiscal cuando la venta de los bienes del activo fijo se efectúe bajo las siguientes condiciones:

- i. Antes de transcurrido el plazo de 2 años de haber sido puestos en funcionamiento; y,
- ii. En un precio menor al de su adquisición.

De ocurrir las 2 condiciones anteriores, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

Cabe precisar que para que proceda el reintegro deben darse las dos condiciones antes descritas. Siendo así, si la venta del activo fijo se hiciera antes de los dos años de haber sido puesto en funcionamiento, pero a un precio mayor al de adquisición, no procede el reintegro del crédito fiscal. De la misma forma, si la venta del activo fijo se hiciera a un precio menor al de su adquisición, pero transcurrido más de dos años de haber sido puesto en funcionamiento, tampoco procedería el reintegro del crédito fiscal.

Sin perjuicio de lo antes indicado, cabría preguntarse si existiría la obligación de reintegrar el crédito fiscal en el supuesto que se transfiera el bien del activo fijo antes de los dos años de haber sido puesto en funcionamiento, a un precio mayor al de su adquisición, pero sin gravar la transferencia con el IGV (por realizarse la venta en una región que gocen de la exoneración del Impuesto, como la Región de Amazonía).

Sobre el particular, Villanueva Gutiérrez opina que: “Atendiendo la *ratio legis* del artículo 22 de la Ley del IGV, entendemos que la norma exceptúa del reintegro del crédito fiscal, debido a que la venta dentro de los dos años a un precio mayor genera un crédito fiscal que compensa proporcionalmente el crédito fiscal aplicado por la adquisición del activo fijo. Por lo mismo, cuando la venta se efectúa a precios menores, resulta comprensible que el reintegro proceda por la diferencia de precios. Si no fuera necesario que la venta posterior se encuentre gravada con el impuesto, no habría razón para este distinto tratamiento (...) En este orden de ideas, si la venta posterior no genera ningún débito fiscal, procede el reintegro total del crédito fiscal, sea que la venta se realice a precios mayores o menores al de su adquisición, pues, en uno u otro caso, no hay débito fiscal subsecuente, requisito indispensable para la deducción del crédito fiscal (Ley del IGV, artículo 18, inciso b)”.

En tal supuesto, agrega Villanueva, que “si la empresa reintegra el crédito fiscal en su totalidad, no hay razón para que la venta posterior, como ‘operación no gravada’, origine –además- la reducción del crédito fiscal por la regla de la prorrata, aunque, por

la literalidad del Reglamento de la Ley del IGV en el artículo 6, numeral 6.2, podría pretenderse tal consecuencia⁽⁴⁷⁾.

Por su parte, el artículo 22 en mención establece que, tratándose de bienes depreciables que por su naturaleza tecnológica requieran de reposición en un plazo menor a los 2 años, no se encontrarán obligados a efectuar el reintegro del crédito fiscal siempre que dicha situación se encuentre debidamente acreditada con informe técnico del ministerio del sector correspondiente. En estos casos, solo nacerá la obligación de reintegrar el crédito fiscal en forma proporcional, si la venta se produce antes de transcurrido un (1) año desde que dichos bienes fueron puestos en funcionamiento.

El mencionado reintegro deberá ser deducido del crédito fiscal que corresponda al periodo tributario en que se produce la venta de los bienes, independientemente de la oportunidad en que se emita la factura por la venta realizada.

De no ser suficiente dicho crédito fiscal, la parte no cubierta deberá ser deducida del crédito fiscal correspondiente a los periodos siguientes hasta agotarla.

Sobre el particular, el numeral 3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que la deducción del crédito fiscal deberá ser anotada en el registro de compras, afectando la columna correspondiente donde se registró el impuesto por la adquisición del bien vendido.

Caso especial resulta el derivado de la variación de la tasa del impuesto ocurrido entre la fecha de adquisición del bien y la fecha de reintegro del crédito fiscal.

Como se sabe, antes de la modificación efectuada por la Ley N° 28033 de 19 de julio de 2003, la tasa del impuesto era de 16 % y en la actualidad la tasa es de 17 %, tasas a las que se les agrega el 2 % del Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

Sobre el particular, el primer párrafo del numeral 3 del artículo 6 del Reglamento dispone que para calcular el reintegro en caso de existir variación de la tasa del impuesto entre la fecha de adquisición del bien y la de su venta, a la diferencia de precios deberá aplicarse la tasa vigente a la de adquisición.

Lo anterior resulta lógico tomando en cuenta que el cálculo del crédito utilizado fue efectuado en virtud a una tasa y, por lo tanto, su reintegro para ser equitativo tendrá que calcularse tomando en cuenta la misma tasa utilizada.

(47) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. Cit., p. 383. El autor concluye que lo que importa es que la operación en referencia sea neutral al impuesto, por cuanto el crédito aplicado se reintegra en su totalidad y porque la venta posterior no se encuentra gravada con el IVA. Por esa razón, VILLANUEVA opta por la no aplicación de la prorrata del crédito fiscal.

Cabe precisar que este reintegro no será aplicable para los casos de arrendamiento financiero, en los que si bien, el objeto del contrato es adquirido por la entidad financiera para luego venderlo, la intención no es romper la estructura de la imposición del valor agregado, pues de manera gradual, el crédito fiscal que gravó la adquisición del bien es devuelto o neutralizado, si se quiere, con el IGV que afecta cada una de las cuotas de dicho contrato y que el arrendatario debe pagar.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 149-2002-SUNAT/K00000 del 16/05/2002**

“Tratándose de la transferencia de bienes del activo fijo que han sido utilizados para realizar operaciones gravadas con el IGV, será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 22 del TUO LIGV y su reglamento, con prescindencia que dicha transferencia no resulte gravada con el IGV, como es el caso de la originada en una reorganización empresarial.

En este supuesto, para que surja la obligación de reintegrar el crédito fiscal es imprescindible que el bien del activo fijo sea transferido a un precio menor al de su adquisición”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 2335-5-2014 del 19/02/2014**

“La lógica del reintegro es generar un equilibrio entre el crédito fiscal aplicado respecto de bienes de inversión y el débito fiscal generado después, y este equilibrio se logra en función al tiempo de uso mínimo, fijado por la Ley en dos años, y en función al valor venta, ya que si es mayor no habría obligación de integrar al mantenerse el equilibrio, y si es menor sí habría obligación de reintegrar por la diferencia al no existir aquel.

Que el legislador con el artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que hace es introducir un periodo mínimo de uso del activo fijo para la empresa adquirente, a efectos de no efectuar el reintegro del crédito fiscal, y mantener la coherencia en el sistema del Impuesto al valor agregado, estimando que en dicho lapso el uso del bien ha permitido a la empresa efectuar operaciones gravadas con el Impuesto, cuando menos por el monto equivalente al crédito fiscal deducido.

Que si bien es cierto que las normas que obligan a efectuar el reintegro del crédito fiscal señalan que este procede si han sido vendidos antes de haber

transcurrido dos años de haber sido puestos en funcionamiento y a un precio menor al de su adquisición, tomando en consideración que este país grava con el Impuesto General a las Ventas la importación de bienes para buscar equiparar las condiciones de competencia entre los empresarios locales y los extranjeros, por lo que cualquier impuesto o gravamen que se imponga a la venta de bienes en el mercado nacional, debe ser también impuesto a las importaciones de bienes provenientes del mercado extranjero, siendo consecuencia de ello, que si al efectuarse la importación de bienes se ha cancelado el Impuesto General a las Ventas, se tiene derecho a utilizar el crédito fiscal contenido en los documentos que acreditan aquella, no puede entenderse limitada la obligación de reintegrar el crédito fiscal a los casos en el que aquél se generó por una previa adquisición de bienes, sino entenderse aplicable a cualquier operación que diera derecho a aquel, incluyendo la importación de bienes”.

- **Resolución N° 2335-5-2014 del 19/02/2014**

“Que en el caso del *leaseback*, el futuro arrendatario transfiere un bien de su propiedad a la empresa locadora (financiera) la que se lo entregará en calidad de arrendamiento financiero.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9282-3-2001 del 23 de noviembre de 2001, se señala que ‘si bien a nivel comercial el *leaseback* se configura como una sola operación, a nivel tributario no se da esa misma unidad, por cuanto el *leaseback* al contener obligaciones pertenecientes a dos figuras contractuales distintas, la de compraventa y la del arrendamiento financiero, genera efectos tributarios distintos (...)’.

Que, en virtud a lo expuesto, procede el reintegro del crédito fiscal correspondiente al IGV pagado en la importación del bien entregado en “*leaseback*”, si la transferencia en propiedad de dicho bien a la entidad financiera se realiza a un precio menor al que sirvió de base de cálculo del Impuesto General a las Ventas pagado en la importación, no resultando en este caso de aplicación el tratamiento tributario previsto para los contratos de arrendamiento financiero”.

- **Resolución N° 03805-1-2009 del 24/04/2009**

“El reintegro del crédito fiscal por la venta de un activo fijo con anterioridad a los 2 años de haber sido puesto en funcionamiento debe efectuarse en el mes en que se produce su venta y no en el mes en que se emite cada factura por parte del precio de venta.

Que el reintegro del crédito fiscal por la venta del activo viene a ser la diferencia entre el crédito fiscal de la compra menos el crédito fiscal de la venta del activo”.

- **Resolución N° 4550-1-2007 del 29/05/2007**

“En vista que los equipos importados fueron vendidos luego de trece (13) meses de haber sido adquiridos, existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal utilizado, en la proporción correspondiente a la diferencia de precios, en caso se hayan vendido por un monto menor que el de su adquisición, obligación que no se ve afectada por el hecho que la transferencia de propiedad se produzca a través de la exportación de dichos bienes, ya que por expresa remisión del artículo 34 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para determinar el saldo a favor del exportador también resultan aplicables las reglas del reintegro del crédito fiscal”.

- **Resolución N° 0258-3-2005 del 14/01/2005**

“En atención al criterio de la Resolución N° 2538-1-2004, el crédito fiscal y en su caso el saldo a favor del exportador de una empresa que se escinde, debe ser prorrateado entre las empresas resultantes de la reorganización, lo cual encuentra sustento en el hecho que la escisión implica la transferencia de uno o más bloques patrimoniales, que continuarán con la operatividad del negocio al que estaban afectados, bajo las mismas condiciones u otras. El solo hecho de la transferencia de bienes como consecuencia de una escisión, no implica que estos se hayan destinado a operaciones por las que no se deba pagar el impuesto y que dado que la recurrente se dedicaba a actividades de exportación con el activo fijo transferido como consecuencia de la escisión, la compra del mismo le otorgó derecho a saldo a favor del exportador, y no se encontraba obligada a efectuar su reintegro”.

- **Resolución N° 00588-2-2001 del 18/05/2001**

“La venta de un bien con reserva de dominio realizada antes de transcurridos dos años de haber puesto en funcionamiento el bien y a un precio menor al de su adquisición, obliga a reintegrar en el mes de la venta el crédito fiscal aplicado en su adquisición, en proporción a la diferencia de precio.

Dentro del monto a reintegrar no se debe considerar el importe consignado en la factura correspondiente a los intereses pagados por el financiamiento para la compra del bien, pues no forma parte del precio de adquisición”.

**CASO PRÁCTICO N° 20****Reintegro de crédito fiscal por la exportación de un activo fijo que inicialmente fue importado**

En el mes de octubre del ejercicio 2018, la empresa Negocios del Perú S.A.C. importó una maquinaria por un valor de S/ 43,600.00.

En el mes de marzo del 2019 dicha empresa exporta la maquinaria importada en el 2018, por un importe según factura de S/ 39,400.

La empresa desea saber cuál sería el tratamiento a seguir para efectos del IGV.

Como información adicional se tiene lo siguiente:

Periodo	Marzo del 2019	
Concepto	Ventas	Compras
Base imponible	245,520.00	294,600.00
IGV	44,193.60	53,028.00
Total	289,713.60	347,628.00

 SOLUCIÓN:

Según lo dispuesto en el literal a) del artículo 3 de la Ley del IGV, se define como venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Por su parte, el artículo 33 de la Ley del IGV señala que se considerará exportación de bienes a la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.

Según lo dispuesto por el referido artículo 33, la exportación de bienes no está afecta al IGV.

Considerando lo anterior, la venta que realizó la empresa Negocios Perú S.A.C. en el mes de marzo del 2019 califica como una exportación de bienes, por lo que no está con el IGV.

Ahora bien, según lo establecido en el artículo 22 de la Ley del IGV, en el caso de la venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos

bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

El mencionado artículo excluye de la obligación del reintegro del crédito fiscal a las siguientes situaciones:

- a) La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.
- b) La desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.
- c) La venta de los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.
- d) Las mermas y desmedros debidamente acreditados.

Como se puede apreciar, la exportación de bienes no se encuentra excluida de la obligación del reintegro del crédito fiscal, por lo que correspondería realizar el reintegro en el periodo de enajenación (venta) del activo fijo.

Determinación del reintegro del IGV:

Concepto	Adquisición del activo fijo	Venta del activo fijo	Reintegro del crédito fiscal
Base imponible	43,600.00	39,400.00	4,200.00
IGV	7,848.00	7,092.00	756.00
Total	51,448.00	46,492.00	4,956.00

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el importe del reintegro deberá ser deducido del crédito fiscal que corresponda al periodo tributario en que se produce la venta.

En lo que respecta al tratamiento contable, la empresa deberá reconocer el gasto por el reintegro del crédito fiscal del IGV de la siguiente manera

----- X -----			
64 Gastos por tributos		756.00	
641 Gobierno central			
6411 Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo			
64111 IGV			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar			756.00
401 Gobierno central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			
x/x Por el reintegro del crédito fiscal del IGV			
----- X -----			

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas		Compras					
IGV Cuenta Propia							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	100		245,520	101	44,194	
	Desc. Concedidos y/o devoluciones de Ventas	102			103		
	Ventas asumidas por el Estado	124			125		
	Desc. Concedidos y/o Dev. de Ventas (Vtas asumidas)	126			128		
	Ventas - Ley 27037 incisos 11.1, 12.1, 12.3 y 12.4	160			161		
	Descuentos y devoluciones (Ley 27037)	162			163		
	Exportaciones Facturadas en el período	106		39,400			
	Embarcadas en el período	127					
Ventas no gravadas (sin considerar exportaciones)		105					
Ventas no gravadas sin efecto en ratio		109					
Otras Ventas (inciso ii), numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento		112					
TOTAL					131	44,194	
IVAP							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	340			341		
Validar Grabar Salir							

En esta casilla se considera el ingreso por la venta del activo fijo.

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas		Compras					
IGV CUENTA PROPIA							
				BASE		TRIBUTO	
Nacionales	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	107	290,400	108	52,272	
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	110		111		
	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	113				
Importadas	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	114		115		
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	116		117		
	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	119				
No gravadas	Internas	Compras Netas	120				
	Importadas	Compras Netas	122				
TOTAL					178	52,272	
CREDITO FISCAL ESPECIAL					172		
OTROS CREDITOS					169		
OTROS CREDITOS IVAP					182		
Coeficiente					173		
Validar Grabar Salir							

Cálculo extra-contable para determinar el crédito fiscal del IGV del período.

**CASO PRÁCTICO N° 21****Reintegro de crédito fiscal por enajenación de un activo fijo**

La empresa LA ESPERANZA S.A., dedicada a la comercialización de bienes (productos de limpieza) adquirió en el mes de junio de 2017 un vehículo para el traslado de la mercadería que comercializa por un valor de S/ 62,400 (más IGV). Luego, en el mes de marzo de 2019, LA ESPERANZA S.A. vende el vehículo a un valor de S/ 53,100 (más IGV), para poder adquirir otro con mayor capacidad de carga.

Como dato adicional se tiene lo siguiente:

Periodo	Marzo del 2019	
Concepto	Ventas	Compras
Base imponible	684,560.00	592,700.00
IGV	123,220.80	106,686.00
Total	807,780.80	699,386.00

La empresa desea saber: ¿Cuál sería el tratamiento del IGV?

 SOLUCIÓN:

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 del TUO de la Ley del IGV, en el caso de la venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la compra de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

Así, existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal si se cumplen dos condiciones:

- La venta del activo fijo se realice antes de haber transcurrido dos años de haber sido puesto en funcionamiento.
- El valor de la venta del activo fijo es menor a su valor de adquisición.

En ese orden de ideas, con relación a lo planteado en la consulta, se estarían cumpliendo las dos condiciones antes mencionadas, por lo que la empresa deberá reintegrar el crédito fiscal en el periodo en que ocurrió la venta del vehículo.

El importe a reintegrar será el siguiente:

Concepto	Adquisición del activo fijo	Venta del activo fijo	Reintegro del crédito fiscal
Base imponible	62,400.00	53,100.00	9,300.00
IGV	11,232.00	9,558.00	1,674.00
Total	73,632.00	62,658.00	10,974.00

Ahora bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, el importe objeto de reintegro deberá ser deducido del crédito fiscal que corresponda al periodo tributario en que se produce la venta del activo.

Periodo	Marzo del 2019	
Concepto	Base imponible	Impuesto
Importe	592,700	106,686
Ajuste	-9,300	-1,674
Total	583,400	105,012

Para declarar el reintegro, en el PDT 621 que corresponda al periodo a declarar se seguirá el siguiente procedimiento:

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas		Compras					
IGV Cuenta Propia							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	100	684,560	101	123,221		
	Desc. Concedidos y/o devoluciones de Ventas	102		103			
	Ventas asumidas por el Estado	124		125			
	Desc. Concedidos y/o Dev. de Ventas (Vtas asumidas)	126		128			
	Ventas - Ley 27037 incisos 11.1, 12.1, 12.3 y 12.4	160		161			
	Descuentos y devoluciones (Ley 27037)	162		163			
	Exportaciones Facturadas en el período	106					
	Embarcadas en el período	127					
	Ventas no gravadas (sin considerar exportaciones)	105					
	Ventas no gravadas sin efecto en ratio	109					
	Otras Ventas (inciso ii), numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento	112					
TOTAL					131	123,221	
IVAP							
				BASE		TRIBUTO	
Gravadas	Ventas Netas	340		341			

En esta casilla se considera el ingreso por la venta del activo fijo.

Identificac.	IGV / IEV / IVAP	Renta	Retenc. Trab. Independ.	Retenciones Renta de 3ra.	Percepción de IGV	Retenciones de IGV	Determinac. de la Deuda
Ventas		Compras					
				IGV CUENTA PROPIA			
				BASE		TRIBUTO	
Nacionales	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	107	583,400	108	105,012	
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	110		111		
	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	113				
Importadas	Destinadas a ventas gravadas exclusivamente	Compras Netas	114		115		
	Destinadas a ventas gravadas y no gravadas	Compras Netas	116		117		
	Destinadas a ventas no gravadas exclusivamente	Compras Netas	119				
No gravadas	Internas	Compras Netas	120				
	Importadas	Compras Netas	122				
TOTAL					178	105,012	
CREDITO FISCAL ESPECIAL					172		
OTROS CREDITOS					169		
OTROS CREDITOS IVAP					182		
Coeficiente			173				

En caso de que el monto del reintegro exceda el crédito fiscal del periodo a declarar, el exceso deberá ser deducido en los periodos siguientes.

2. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL EN LA DESAPARICIÓN, DESTRUCCIÓN O PÉRDIDA DE BIENES

El numeral 4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV así como el artículo 22 de la Ley del IGV establecen que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del referido crédito, debiendo reintegrarse el mismo en la oportunidad, forma y condiciones establecidas para la obligación del reintegro del crédito fiscal por la venta de bienes, comentado en el numeral anterior.

Sin embargo, existen supuestos de excepción en los cuales no será obligatorio efectuar el reintegro del crédito fiscal aun cuando este no genere un posterior débito fiscal.

En efecto, el quinto párrafo del artículo 22 de la Ley del IGV señala que, se excluyen de la obligación del reintegro:

- La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.

- La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.
- La venta de los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados; y,
- Las mermas y la destrucción por desmedros que se encuentren debidamente acreditadas.

En tales casos, según lo previsto expresamente en la Ley del IGV, se debe tener en cuenta lo establecido en las normas del Impuesto a la Renta así como en el Reglamento de la Ley del IGV.

Veamos los requisitos que se deben cumplir en cada caso.

i. La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor

Consideramos necesario remitirnos al artículo 1315 del Código Civil a fin de poder definir lo que se entiende por caso fortuito o fuerza mayor.

Al respecto, el mencionado artículo 1315 señala que caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible.

En otras palabras, la desaparición, destrucción o pérdida no puede depender de la voluntad del contribuyente sino de un hecho el cual no pudo evitarse.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 06972-4-2004, ha establecido por caso fortuito o fuerza mayor lo siguiente (resaltado nuestro):

“Que (...) el artículo 1315 del Código Civil, dispone que caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso;

Que según Felipe Osterling Parodi, los casos fortuitos o de fuerza mayor tienen iguales características, sin embargo, teóricamente se considera que el caso fortuito alude a los accidentes naturales –lo que en Derecho Anglosajón se denomina ‘Act of God’ (hecho de Dios)– mientras que la fuerza mayor involucra tanto los actos de terceros como los atribuibles a la autoridad –denominados en el Derecho Anglosajón “Act of Prince” (hecho del Príncipe)–, siendo que ambos consisten en acontecimientos extraordinarios, imprevisibles e irresistibles para el deudor y desde luego, independientes de su voluntad, pues hay necesariamente ausencia de culpa, dado que definitivamente configuran causas no imputables;

Que en cuanto a las características de tales casos, dicho autor indica que ‘acontecimiento extraordinario es todo aquel que sale de lo común, que no es usual’”,

precisando que lo ‘imprevisible’ se encuentra referido a que los contratantes no tienen motivos atendibles para presumir que el acontecimiento vaya a suceder y se aprecia tomando en consideración todas las circunstancias de la obligación, la rareza, el carácter anormal del evento y las remotas posibilidades de realización, mientras que la ‘irresistibilidad’, supone la imposibilidad de cumplimiento;

Que de otro lado, según la definición señalada en el *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, de Guillermo Cabanellas, caso fortuito es el suceso inopinado que no se puede prever ni resistir, estando ante la ecuación de un incumplimiento en que la culpabilidad personal se desvanece ante lo insuperable de los hechos, pudiendo concretarse diciendo que se quiere pero no se puede cumplir, señalando como circunstancias para admitir el caso fortuito: a) que sea independiente de la voluntad humana el hecho que haya dado lugar al acontecimiento inesperado o imprevisto, b) que fuera imposible prever el suceso que motive el caso fortuito, y que en el caso de poder preverse, no haya habido medio de evitarlo; c) que a consecuencia del mismo, el deudor se encuentre en la imposibilidad de satisfacer sus obligaciones; y d) no tener participación en los hechos, ni en la agravación del daño o perjuicio que haya resultado para el acreedor.

Que con respecto a la fuerza mayor, dicho tratadista, señala que es todo acontecimiento que no ha podido preverse o que, previsto no ha podido resistirse y que impide hacer lo que se debía o era posible y lícito, presentándose como un acto de un tercero por el cual no ha de responder el deudor;

(...)

Que de lo expuesto puede inferirse que **el caso fortuito o fuerza mayor, consistiría en un evento inusual, fuera de lo común, e independiente de la voluntad del deudor (proveniente de la naturaleza o de terceros), que resulta ajeno a su control o manejo, no existiendo motivos atendibles de que este vaya a suceder y que imposibilite el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, no obstante, configura una ausencia de culpa”.**

Del mismo modo, la SUNAT mediante el Oficio N° 343-2003-2B0000, ha señalado con relación a las pérdidas extraordinarias sufridas lo siguiente (resaltado nuestro):

“Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada son deducibles para la determinación de la renta neta; **debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio”.**

Sobre la base de lo antes citado, se tiene que las pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor podrían ser definidas como el daño o menoscabo sufrido por

los contribuyentes por un hecho extraordinario, esto es, un hecho que no es común u ordinario en las operaciones que realiza el contribuyente, lo que las diferencia, por ejemplo, de las mermas y los desmedros, que califican como pérdidas ordinarias, conforme lo veremos más adelante.

Ejemplo de pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor serían: los terremotos, las inundaciones, las epidemias, los huaycos, incendios, etc.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor (y agrega la norma, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros), se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese periodo.

Cabe precisar que la norma reglamentaria antes citada no diferencia entre la pérdida extraordinaria producida por caso fortuito y/o fuerza mayor de aquella pérdida producida por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, siendo que, para ambos casos requiere la acreditación mediante la denuncia policial correspondiente, debiendo además cursarse comunicación a la Sunat dentro de diez días hábiles de producidos los hechos⁽⁴⁸⁾.

En la denuncia policial deberán detallarse los bienes perdidos por caso fortuito o fuerza mayor.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos antes mencionados originará la obligación de reintegrar el crédito fiscal de los bienes perdidos.

Cabe analizar también si corresponde reintegrar el crédito fiscal si la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor estuviera cubiertas por algún tipo de seguro.

Sobre el particular, consideramos que, de ser cubierta la pérdida de tales bienes por algún tipo de seguro, el valor de adquisición de tales bienes no podría ser deducible como gasto para efecto del Impuesto a la Renta, lo que origina que no se cumpla con uno de los requisitos sustanciales establecidos en la Ley del IGV para tener derecho a aplicar el crédito fiscal, por lo que, podría concluirse que correspondería que el reintegro de dicho crédito.

(48) La norma reglamentaria requiere además que la baja de los bienes se contabilice en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos.

Posición de la SUNAT

- **Oficio N° 343-2003-2B0000 del 30/12/2003**

“Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada son deducibles para la determinación de la renta neta; debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio.

Ahora bien, la calificación de extraordinario, imprevisible e irresistible respecto de un evento solo puede efectuarse en cada caso concreto”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 1234-2-2015 del 04/02/2015**

“Que habida cuenta que solo da derecho al crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas cancelado en la compra de aquellos bienes cuya adquisición, entre otros, otorgó el derecho a deducir gastos y/o costos para efectos del Impuesto a la Renta, y que cuando se produce la pérdida de aquellos bienes que generaron derecho al crédito fiscal, este deberá ser reintegrado, salvo que ello se produjese por alguna de las situaciones descritas en el artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sin dejar de tener en cuenta lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en las normas del Impuesto a la Renta, se concluye que si por efectos de la aplicación de las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas generadas por la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de rentas, no resultan deducibles como gasto, al encontrarse cubiertas por algún tipo de seguro, procederá el reintegro del crédito fiscal generado en la compra de los bienes siniestrados, ya que el valor de adquisición de estos, no podrá ser deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta y por ende no cumplirá con uno de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto General a las Ventas para ello”.

- **Resolución N° 16781-10-2012 del 10/10/2012**

“Las pérdidas extraordinarias pueden ser acreditadas mediante otros medios probatorios tales como: acta notarial, denuncia policial o informes de la compañía de seguros por las mercaderías dañadas, debiéndose identificar en tales documentos, al detalle, el tipo de bienes y su valor”.

- **Resolución N° 06498-1-2011 del 15/04/2011**

“Que en relación a la definición de caso fortuito o fuerza mayor, mediante la Resolución N° 00417-3-2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria dictada respecto del reintegro del crédito fiscal, por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, este Tribunal señaló que la destrucción de tales bienes obedece a un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, siendo que las consecuencias no son imputables a quien sufre este evento, por cuanto resulta una situación totalmente ajena a su control o manejo, motivo por el cual no puede dejar de reconocerse el impacto de su ocurrencia, precisando de otro lado, que contablemente las pérdidas por hecho fortuito o fuerza mayor se registran en la Cuenta 65 - Cargas Extraordinarias que según el Plan Contable General se caracterizan por su naturaleza inusual, su ocurrencia infrecuente y su monto significativo, en el punto 88 del Marco Conceptual de las NICS, se incluyen bajo el rubro Gastos a las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones.

De lo expuesto podría inferirse que el caso fortuito o fuerza mayor consistiría en un evento inusual, fuera de lo común, e independiente de la voluntad del deudor (proveniente de la naturaleza o terceros) que resulta ajeno a su control o manejo, no existiendo motivos atendibles de que este vaya a suceder y que imposibilite el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, no obstante configura una ausencia de culpa”.

- **Resolución N° 14771-3-2010 del 19/11/2010**

“El presente reparo al crédito fiscal se sustentaba en el hecho de no haberse probado judicialmente las pérdidas alegadas o que fueron cubiertas por indemnizaciones; sin embargo, y contrariamente a lo considerado por la Administración, las pérdidas fueron acreditadas con la documentación pertinente, según lo dispuesto en los numerales 4 de los artículos 2 y 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, con las denuncias policiales correspondientes, y de ser el caso, con el respectivo informe de la compañía de seguro, no resultando aplicable la normatividad del Impuesto a la Renta, por lo que no se tenía la obligación de reintegrar el crédito fiscal acotado”.

- **Resolución N° 13667-1-2009 del 18/12/2009**

“Si bien la recurrente señaló que los bienes no se encontraban asegurados, por lo que no podía exigírsele la presentación de un informe de la compañía de seguros, el Informe de Inspección y Constatación por Desuso y Obsolescencia realizado por la empresa SEGENET S.A. (fojas 1534 a 1539), presentando en respuesta al indicado requerimiento, según el cual, los bienes fueron arrastrados

a la bocatoma de la Central Hidroeléctrica del Cañón del Pato debido a un huayco ocurrido el 8 de octubre de 2000, quedando las máquinas inutilizadas, no sustituye el documento policial exigido por el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el cual resultaba necesario para acreditar, vía la constatación y/o certificación de dicha autoridad, la pérdida de los bienes objeto del reparo”.

ii. Delitos cometidos en perjuicio del contribuyente

Al igual que para el caso de la pérdida extraordinaria de bienes producida por caso fortuito y/o fuerza mayor, para que no exista obligación de reintegrar el crédito fiscal tratándose de la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establece que dicha pérdida se debe acreditar con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese periodo.

Este segundo supuesto de excepción implica la comisión de un delito en contra del contribuyente y, como consecuencia de ello, que se afecten o perjudiquen directamente los bienes adquiridos generadores del crédito fiscal.

Ejemplos de delitos cometidos en perjuicio del contribuyente tenemos los delitos patrimoniales, tales como: robo, hurto, abigeato, receptación, apropiación ilícita, etc.

Cabe anotar que la norma prevé, incluso, que el delito pueda ser cometido por los propios trabajadores de la empresa.

Asimismo, se deberá tener en cuenta que la Ley del IGV a diferencia de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de que no surja la obligación de reintegrar el crédito fiscal, no establece como requisitos la obligación de probar el delito mediante resolución judicial, siendo que solo bastaría con contar con la denuncia policial, que deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producido el hecho delictuoso.



Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 15782-3-2010 del 03/12/2010**

“Contrariamente a lo considerado por la Administración, dichas pérdidas fueron acreditadas con la documentación pertinente según lo dispuesto en los numerales 4 de los artículos 2 y 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, con las denuncias policiales por robos y daños, no resultando aplicable en el presente caso la normatividad del Impuesto a la

Renta, por lo que la recurrente no tenía la obligación de reintegrar el crédito fiscal acotado por tales pérdidas”.

- **Resolución N° 05643-5-2006 del 19/10/2006**

“Que según lo señalado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 0915-5-2004 del 20 de febrero de 2004 y N° 6597-5-2005 del 28 de octubre de 2005, existen casos de empresas como la recurrente, pérdidas de agua como consecuencia del actuar de terceros, tales como los consumos realizados por clientes aun cuando el servicio se encuentra cortado, por conexiones sin medidor y por conexiones clandestinas, que calificarían como pérdidas no técnicas, que al no ser imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción no participan de la naturaleza de mermas sino de pérdidas extraordinarias”.



CASO PRÁCTICO N° 22

Reintegro de crédito fiscal por robo de mercaderías

La empresa EL GANADOR SAC, dedicada a la comercialización de bienes, tenía en su local comercial mercadería que había adquirido por un importe de S/ 122,350.00 (sin IGV), que fue sustraída del almacén.

La mercadería no contaba con seguro, siendo que además la empresa no ha realizado la denuncia policial sobre el hecho ocurrido.

Datos adicionales:

Fecha en que se detectó la mercadería faltante: marzo de 2019

Compras del mes de enero : 150,500

Ventas del mes de enero : 132,700

¿Cuál sería el tratamiento a seguir respecto del IGV?

SOLUCIÓN:

Según lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, así como en el artículo 22 de la Ley del IGV, la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determinan la pérdida del crédito fiscal del IGV, debiendo reintegrarse el mismo.

Sin embargo, el artículo 22 antes mencionado establece supuestos exceptuados de la obligación del reintegro del crédito fiscal, siendo los mismos los siguientes supuestos:

- a) La desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.
- b) La desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros.
- c) La venta de los bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados.
- d) Las mermas y desmedros debidamente acreditados.

Sobre el particular, el numeral 4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley de IGV establece que:

”En su caso, la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, a que se refiere el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 del decreto, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial, el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese periodo”.

Considerando las normas antes citadas, en el presente caso se tiene lo siguiente:

Periodo	Marzo del 2019		
Concepto	Ventas	Compras	IGV resultante
Base imponible	132,700.00	150,500.00	
IGV	23,886.00	27,090.00	3,204.00
Total	156,586.00	177,590.00	3,204.00

Valor de las mercaderías	:	122,350.00
IGV	:	22,023.00
Compras IGV del mes	:	27,090.00
IGV a reintegrar	:	(22,023.00)
Crédito fiscal del mes	:	S/ 5,067.00

Reintegro del crédito fiscal del IGV:

En el siguiente formato del registro de compras mostramos la forma como se debe registrar el reintegro⁽⁴⁹⁾:

Periodo: Marzo del 2019

Razón social: El Ganador SAC

REGISTRO DE COMPRAS										
Número correlativo del registro o código único de la operación	Fecha de emisión del comprobante de pago	Comprobante de pago		N° de comprobante de pago	Información del proveedor			Adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas		Importe total
		Tipo	Serie		Tipo de documento	N° de documento	Denominación o razón social	Base imponible	IGV	
				Subtotales				150,500.00	27,090.00	177,590.00
0105125	31.03.2019	0	-	-			Reintegro IGV	(122,350.00)	(22,023.00)	(144,373.00)
				Total				28,150.00	5,067.00	33,217.00

iii. Venta de bienes totalmente depreciados

Sobre el particular, conforme opina Villanueva Gutiérrez “(...) este supuesto de excepción es ocioso y reiterativo, debido a que la venta de bienes totalmente depreciados no genera el reintegro del crédito fiscal, ya que se ha superado largamente el periodo mínimo de dos años. Por consiguiente, tratándose de la venta de activos fijos con las condiciones antes mencionadas, no procede reintegro alguno”⁽⁵⁰⁾.

Siguiendo con la opinión de Villanueva “(...) tratándose de bienes parcialmente depreciados (...) no procede el reintegro total o parcial en la venta de los mismos si estos han superado los dos años establecidos como plazo de maduración a partir de su puesta en funcionamiento. De igual forma, si dentro del periodo de maduración se venden bienes a un precio mayor al de adquisición, tampoco procede el reintegro, ya que dicha transacción generaría un monto mayor de débito fiscal que el deducido como crédito”.

En resumen, solo procedería el reintegro del crédito fiscal cuando la venta de tales bienes se efectúe bajo las siguientes condiciones:

(49) En el Registro de Compras que se muestra, se considerarán solamente las columnas necesarias para graficar el caso práctico en mención, el formato de este registro está regulado en la R.S N° 234-2006/SUNAT.

(50) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 380.

- Antes de transcurrido el plazo de 2 años de haber sido puestos en funcionamiento; y,
- En un precio menor al de su adquisición.

Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del IGV, de ocurrir las 2 condiciones anteriores, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

iv. **Mermas y destrucción por desmedros**

El artículo 22 de la Ley del IGV establece que no procede el reintegro del crédito fiscal, en el caso de mermas y desmedros debidamente acreditados, de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, el inciso f) del referido artículo 37 dispone que son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Por su parte, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define a la “merma” y al “desmedro” de la siguiente manera:

- **Merma:** Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

De este concepto se desprenden las características siguientes:

- a) Las mermas constituyen una pérdida cuantitativa pues incide en el peso, volumen o cantidad de la existencia, pero no en sus calidades y/o cualidades.
- b) Las mermas son ocasionadas por causas intrínsecamente ligadas a la naturaleza de la existencia, sea por su composición química o tamaño (como es el caso de los productos a granel cuya pérdida física muchas veces se debe a condiciones de traslado que afectan sus características, como la humedad, o el traslado de animales vivos para su beneficio, cuya pérdida producto de la deshidratación se refleja en el peso final de los animales, o productos que poseen composición alcohólica que al ser manipulados se evaporan con facilidad, etc.); o al proceso productivo (como es el caso de los insumos que se emplean para producir otros bienes, la crianza de animales, etc.).

Si bien usualmente se considera que las mermas se generan en el proceso productivo, teniendo en cuenta que la existencia puede ser un insumo o un

producto terminado, la merma puede generarse no solo en la producción sino también en la comercialización de las existencias⁽⁵¹⁾.

Ahora bien, de acuerdo a la definición de merma establecida en el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, se consideran como tales solo aquellas que se originan por causas inherentes a la naturaleza de la existencia o proceso productivo, (o, incluso en la comercialización), por lo que podríamos concluir que aquellas pérdidas físicas que se originen por causas extrañas a la naturaleza del bien o al proceso productivo y/o de comercialización (que se conocen como mermas anormales) no han sido consideradas como mermas según la definición prevista en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ejemplo de tales mermas anormales podrían ser las pérdidas de electricidad o de agua por consumos clandestinos, o las pérdidas producidas por manipulación del producto al momento de su producción y/o comercialización ocasionado por fallas técnicas de las maquinarias, errores de los operarios, etc.

Según sea el caso, tales pérdidas podrían ser consideradas como pérdidas extraordinarias y, por ende, deducibles para efectos del Impuesto a la Renta siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en la Ley del referido Impuesto.

Teniendo en cuenta lo anterior, para efectos del IGV, podríamos concluir que solo respecto de las mermas normales y aquellas mermas anormales que califiquen como pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, no existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal, siempre que se cumplan con los requisitos previstos en la Ley del IGV y su Reglamento.

- **Desmedro:** Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

(51) Tal ha sido la posición del Tribunal Fiscal, por ejemplo, en las Resoluciones N°s 7164-2-2002 y 03722-2-2004, en las que señala que las mermas y los desmedros son pérdidas, una referida a la cantidad y otra a la calidad del bien, propias de las actividades ordinarias de las empresas que no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados. Y agrega la Resolución N° 03722-2-2004 que las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes. Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 13565-3-2009 ha señalado que: “De acuerdo a la NIC 2, las existencias son activos: a) que se mantienen para la venta en el curso ordinario de los negocios, b) que se verifican en procesos de producción a efectos de dicha venta, o c) que se encuentran en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, por lo que al definir la norma tributaria que el desmedro es una pérdida cualitativa de existencia, se entiende que dicha pérdida puede producirse tanto en bienes que califiquen como materias primas, que se encuentren en procesos de producción o que constituyan bienes finales”.

Ejemplo de desmedros podrían ser: los bienes con fecha de caducidad, bienes desfasados tecnológicamente, bienes dañados o deteriorados, bienes que no pasan el control de calidad, etc.

Al igual que para el caso de las mermas, el desmedro puede ocurrir indistintamente en la etapa de producción o comercialización de un bien⁽⁵²⁾.

Cabe precisar que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto de realización del bien, sino solo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse a un menor precio.

Así, en el caso de bienes que hubieran sufrido desmedros, pero que no hubieran sido destruidos sino más bien enajenados, no procede el reintegro del crédito fiscal pues no se habrían producido los supuestos contemplados en el artículo 22 de la Ley del IGV.

Sobre la base de lo antes descrito, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece los requisitos que se deben cumplir para efectos de la acreditación de las mermas y los desmedros.

Así, tenemos lo siguiente:

- Requisitos para acreditar las mermas

El contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente.

Dicho informe deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

- Requisitos para acreditar los desmedros

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios

(52) Tal ha sido la posición del Tribunal Fiscal. Así, por ejemplo, en la Resolución N° 09579-4-2004 del 07/10/2004, señala que un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo, por lo que resulta pertinente considerarlos como desmedros durante el proceso de producción.

a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Considerando lo anterior, se tiene que existirá la obligación de reintegrar el crédito fiscal en los siguientes casos:

- Por mermas normales que no se encuentren sustentadas con el Informe Técnico de mermas correspondiente.
- Por mermas anormales.
- Por desmedros normales cuya destrucción no se acredita conforme a ley o se acredita con mecanismos alternativo.
- Por desmedros anormales, salvo que califiquen como pérdidas extraordinarias ocurridas por caso fortuito o fuerza mayor o por hecho delictuoso cometido por terceros que se acrediten conforme a ley.

Posición de la SUNAT

- **Informe N° 09-2006-SUNAT/2B0000 del 11/01/2006**

“Tratándose de operaciones de importación de productos a granel transportados al país por vía marítima, en las cuales existen diferencias entre la cantidad del producto comprado y embarcado en el exterior y recibido en el país, considerando que dicha diferencia detectada al momento del desembarque corresponde a condiciones de humedad propias del traslado se tiene que:

1. La pérdida física sufrida en productos a granel, que corresponda a condiciones del traslado que afectan los bienes por las características de estos como ocurre con la humedad propia del transporte por vía marítima, califica como merma.
2. La pérdida extraordinaria cubierta por indemnización o seguro no es deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del importador.
3. (...).”

- **Informe N° 129-2005-SUNAT/2B0000 del 17/06/2005**

“El inciso a) de la primera disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF precisa que, para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, las pérdidas de electricidad que se produzcan desde las barras en que el distribuidor retira la energía eléctrica hasta

el usuario final, que generen una diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida, se consideran como mermas.

(...)

Asimismo dispone que a requerimiento de SUNAT, para efecto de la acreditación de la merma a que se refiere dicha disposición, bastará la presentación del informe técnico emitido por la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas; y deja sin efecto lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 109-98-EF.

De las normas glosadas puede señalarse que para efectos del Impuesto General a las Ventas, toda pérdida de electricidad que se produzca desde las barras en que el distribuidor retira la energía eléctrica hasta el usuario final, que genere una diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida, se considera como merma.

Así, mientras que para efectos del Impuesto a la Renta, las mermas de existencias son las ocasionadas por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; ello no interesa para fines de determinar las mermas por pérdidas de electricidad en el IGV, toda vez que para este último efecto se considera merma, sin importar su causa, toda pérdida de electricidad que se produzca desde las barras en que el distribuidor retira la energía eléctrica hasta el usuario final, que genere una diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida.

Ahora, cabe indicar que el penúltimo párrafo del artículo 22 del TUO de la Ley del IGV señala que para efecto de lo previsto en los incisos mencionados en dicho artículo (referidos a los casos de exclusión de la obligación de efectuar el reintegro del crédito fiscal, entre los cuales está las mermas debidamente acreditadas), se deberá tener en cuenta lo establecido en el reglamento de la presente ley y en las normas del Impuesto a la Renta. El aludido reglamento establece en el numeral 4 de su artículo 6 que las mermas se acreditarán de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

No obstante, el inciso a) de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, referida a las pérdidas de electricidad, constituye una norma de carácter especial, aplicable solo para efectos del IGV, y que en aplicación del principio de primacía de la ley especial sobre la general, prevalece sobre la norma glosada en el párrafo precedente. Sin embargo, ello no implica que deba extenderse sus efectos para fines del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, el concepto de merma precisado en el inciso a) de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF para efectos de la distribución de energía eléctrica no es aplicable para fines del Impuesto a la Renta”.

- **Informe N° 290-2003-SUNAT/2B0000 del 27/10/2003**

“Para que proceda la deducción de los desmedros deben ser acreditados con la destrucción de los bienes, según el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. A la fecha, no existe norma jurídica alguna que haya aprobado un procedimiento distinto al señalado.

Tratándose de bienes que habiendo sufrido una pérdida cualitativa e irreparable, haciéndolos inutilizables para los fines a los que estaban destinados, son enajenados por el contribuyente, en aplicación del artículo 20 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo de estos bienes podrá ser deducido.

No existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal en los casos de bienes que hayan sufrido desmedros pero que hayan sido enajenados porque no se habría producido los supuestos contemplados en el artículo 22 del TUO de la Ley del IGV e ISC”.

Posición del Tribunal Fiscal

- **Resolución N° 10353-1-2017 del 24/11/2017**

“A fin que la recurrente se encontrara exceptuada de la obligación de reintegrar el crédito fiscal originado por la adquisición de las existencias destruidas por desmedro, correspondía que esta acredite el valor o costo de adquisición de las mismas mediante documentación que evidencie el registro de tales costos y su correspondencia con los bienes cuya destrucción fue constatada notarialmente (...); cabe señalar que tal exigencia pudo ser cumplida mediante la presentación del Registro de Inventario - Kárdex, en el que se detalle los ingresos y salidas de repuestos durante el ejercicio 2013, en unidades físicas y valorizadas en nuevos soles”.

- **Resolución N° 4721-4-2007 del 06/06/2007**

“En el caso de desmedro de bienes como se produciría en el caso de insumos fallados, no existirá la obligación de reintegrar el Impuesto General a las Ventas que gravó su adquisición y fue utilizado como crédito fiscal, siempre que se cumpla con realizar la destrucción ante Notario Público o Juez de Paz, a falta

de aquel, y se comuniquen previamente el hecho a la Administración, en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción”.

- **Resolución N° 1804-1-2006 del 04/04/2006**

“Que el gasto por mercadería deteriorada no se encuentra debidamente acreditado, ya que si bien, conforme al Acta Notarial exhibida se trataría de mercadería deteriorada por el sismo y, por lo tanto, de desmedros de existencias, para aceptarse su deducción y la excepción del reintegro del crédito fiscal, debe probarse la destrucción ante Notario Público o Juez de Paz de acuerdo al inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, pues en dicha acta solo se certifica el estado de la mercadería, pero no se hace referencia alguna a su destrucción”.

- **Resolución N° 09579-4-2004 del 07/12/2004**

“Que estando a las definiciones antes señaladas, corresponde considerar las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca como mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad;

Que de otro lado, (...) el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentran enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos, lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne - pollo brasa), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros;

Que similar situación se suscita con los pollitos bebé de segunda y de descarte, toda vez que (...) aquellos no garantizan una crianza eficiente y rentable como sí lo hacen los pollitos bebé de primera, razón por la cual son ahogados, en tal sentido, toda vez que se trata de una disminución en la calidad de las existencias corresponde considerarlos también como desmedros.

Que en tal sentido, estando a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (...), correspondía que la recurrente acreditase los desmedros de aves mediante su destrucción efectuada ante un Notario Público o Juez de Paz a falta de este, mientras que en el caso de las mermas, si bien no existía norma expresa en el periodo acotado que

estableciera el procedimiento a seguir para su sustentación, ello no significaba que la recurrente no se encontrase obligada a sustentarlas, conforme se ha dejado establecido en la Resolución N° 02312-5-2004, y se encuentra corroborado con lo señalado por el propio inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala que las mermas deben encontrarse debidamente acreditadas”.

- **Resolución N° 06972-4-2004 del 15/09/2004**

“La pérdida de la mercadería sufrida (envases de gaseosas y cerveza y sus contenidos) como producto de su caída precipitada del almacén, no constituye un caso fortuito, toda vez que tal situación resultaba previsible por el recurrente, dado lo inapropiado del local donde se encontraba la misma y la inexperiencia de aquel en el apilamiento de cajas y el desnivel de terreno, como lo reconoce el propio contribuyente”.

- **Resolución N° 1154-5-2003 del 05/03/2003**

“El tratamiento de excepción a la restitución del crédito fiscal en el caso de mermas y desmedros solo resultaba aplicable, (...) cuando estos recibían – para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta – el tratamiento contable de tales; esto es, cuando eran pérdidas normales e inevitables del negocio, y que, por lo tanto, se integraban al costo del bien o servicio producido”.

- **Resolución N° 00881-2-2001 del 26/07/2001**

“Cuando el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas se refiere a la obligación de reintegrar el crédito fiscal por la destrucción, desaparición o pérdida de bienes, dicha obligación se entiende cuando los bienes dejan de tener existencia, supuesto que no ocurre en el presente caso, toda vez que la recurrente tiene mercadería deteriorada, rota o descontinuada que forma parte de su inventario, por lo que, aun en el estado en que se encontraba podía ser destinada a operaciones gravadas, no procediendo por tanto el reintegro”.

3. REINTEGRO DE CRÉDITO FISCAL POR NULIDAD, ANULACIÓN, RESCISIÓN O RESOLUCIÓN DE CONTRATOS

El numeral 5 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV prevé este supuesto por el cual también se exigirá el reintegro del crédito fiscal a los contribuyentes que, luego de haberlo adquirido, se presente la nulidad, anulación, rescisión o resolución del contrato que lo originó.

Ahora bien, resulta necesario precisar cuando estamos frente a un caso de nulidad, anulación, rescisión o resolución del contrato.

Con relación a los supuestos de nulidad, el artículo 219 del Código Civil dispone que el acto jurídico es nulo en los siguientes casos:

- Cuando falta la manifestación de voluntad del agente.
- Cuando su objeto es física o jurídicamente imposible o cuando sea indeterminable.
- Cuando su fin sea ilícito.
- Cuando adolezca de simulación absoluta.
- Cuando no revista la forma prescrita bajo sanción de nulidad.
- Cuando la ley lo declara nulo.
- Cuando resulte contrario al orden público y las buenas costumbres.

Por su parte, el artículo 221 del mismo Código Civil señala que un contrato es anulable:

- Por capacidad de ejercicio restringida de la persona contemplada en los numerales 1 al 8 del artículo 44.
- Por vicio resultante de error, dolo, violencia o intimidación.
- Por simulación, cuando el acto real que lo contiene perjudica el derecho de tercero.
- Cuando la ley lo declara anulable.

Asimismo, el artículo 1370 del Código Civil dispone que un contrato se rescinde y, por ende, se deja sin efecto, por causal existente al momento de celebrarlo.

Finalmente, el artículo 1371 señala que la resolución del contrato se da por causal sobreviniente a su celebración, como comúnmente se da en el caso de incumplimiento de obligaciones estipuladas en el Contrato.

Sobre este supuesto que obliga a reintegrar el crédito fiscal, Villanueva Gutiérrez opina lo siguiente: “Estos supuestos, en la práctica, no generan ningún efecto legal distinto a los ajustes del débito y crédito fiscal previstos en los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV. (...) Los cuatro supuestos de ineficacia negocial originan la restitución de prestaciones. Desde este punto de vista, en el caso de la venta de bienes, no procedería el reintegro del crédito fiscal, sino el ajuste del débito y crédito fiscal a través de la emisión de la nota de crédito correspondiente. Tratándose de servicios de ejecución continuada respecto de los cuales se haya producido la nulidad, anulabilidad, rescisión o resolución contractual, tampoco procederá el reintegro. Ello, ya que, por la parte de los servicios *ya prestados*, se

habría generado la obligación tributaria y el crédito fiscal correspondiente, sin ser posible el ajuste del débito ni del crédito fiscal, conforme lo disponen los artículos 26 y 27 de la Ley del IGV. En relación con la parte de los servicios aún no prestados respecto del cual ya hubiera nacido la obligación tributaria y se hubiera aplicado el crédito fiscal, procederá el ajuste del débito y crédito fiscal a través de la nota de crédito correspondiente⁽⁵³⁾.

(53) VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., pp. 389 y 390.

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL

Contenido.....	5
----------------	---

CAPÍTULO I

EL CRÉDITO FISCAL. REQUISITOS PARA SU UTILIZACIÓN

1. De la estructura del IGV y la importancia del crédito fiscal.....	9
2. Del crédito fiscal	13
2.1. Requisitos sustanciales.....	14
Caso práctico N° 1	
Uso del crédito fiscal que grava gastos incurridos en vehículos cuyo costo de adquisición excede de 30 UIT	22
Caso práctico N° 2	
Cálculo del crédito fiscal que se podrá utilizar tratándose del IGV que grava los desembolsos incurridos en vehículos destinados a actividades de dirección	26
Caso práctico N° 3	
Reembolso de gastos	29
Caso práctico N° 4	
Aplicación de la detracción en el reembolso de gastos	30

Caso práctico N° 5	
Uso del crédito fiscal cuando no se cuenta con la representación física del comprobante de pago	32
Caso práctico N° 6	
Uso del crédito fiscal que grava gastos incurridos en vehículos destinados a actividades de representación	34
Caso práctico N° 7	
Factura recibida con atraso.....	42
Caso práctico N° 8	
Uso del crédito fiscal relacionado con bonificaciones por ventas	45
2.2. Requisitos formales.....	46
Caso práctico N° 9	
Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra emitidas erróneamente	62
Caso práctico N° 10	
Utilización del IGV que grava servicios prestados por no domiciliados	73
Caso práctico N° 11	
Uso del crédito fiscal sustentado en factura física emitida por un emisor electrónico	80

CAPÍTULO II

LA PRORRATA DEL CRÉDITO FISCAL

1. Método de atribución directa: cuando se puede discriminar el destino de las adquisiciones.....	92
2. Método de prorrata: Cuando no se puede discriminar el destino de las adquisiciones.....	93

Caso práctico N° 12	
Cálculo de la prorrata del crédito fiscal para empresas inmobiliarias	105
Caso práctico N° 13	
Cálculo de la prorrata del crédito fiscal cuando se realizan operaciones de exportación	107

CAPÍTULO III

CASOS ESPECIALES EN LA UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

1. Operaciones no reales	113
1.1. Cuando se emite un comprobante de pago o una nota de débito, pero la operación que consta en tales documentos es inexistente o simulada	114
1.2. Cuando se sustenta una operación existente con comprobantes de pago o notas de débito emitidos por terceros que no participaron en dicha operación.....	115
2. Comprobantes de pago no fidedignos	127
3. Comprobantes de pago que no reúnan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago para ser considerados como tales	129
4. Comprobantes de pago que consignan información falsa	135
5. Contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente.....	137
Caso práctico N° 14	
Uso del crédito fiscal en los contratos empresariales sin contabilidad independiente.....	139
6. Importación de bienes (corporales e intangibles) y utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.....	142
7. Operaciones sustentadas con liquidaciones de compra.....	153

Caso práctico N° 15	
Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra cuyo IGV se pagó en un periodo posterior a su emisión	154
Caso práctico N° 16	
Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra cuya retención no ha sido declarada.....	156
Caso práctico N° 17	
Uso del crédito fiscal sustentado en liquidaciones de compra	157
8. Reorganizaciones empresariales.....	160
9. Comprobantes de pago emitidos que consignan monto del IGV equivocado .	163
10. Crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos a nombre de un tercero....	165
11. Crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos.....	166
12. Los comprobantes de pago que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del IGV o por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello o los otorgados por operaciones exoneradas del impuesto	168
13. Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable y telefonía	172
Caso práctico N° 18	
Uso del crédito fiscal sustentado en recibos por servicios públicos	173
14. Fideicomiso de titulización.....	175
15. Coaseguros.....	177
16. Retiro de bienes.....	178
Caso práctico N° 19	
Uso del crédito fiscal en la entrega de bienes en calidad de obsequios ..	181
17. Robo o extravío de comprobantes de pago	183
18. Deducciones del crédito fiscal	184
19. Crédito fiscal en los gastos de representación	186

CAPÍTULO IV

REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL

1. Reintegro de crédito fiscal en la venta de bienes del activo fijo	192
Caso práctico N° 20	
Reintegro de crédito fiscal por la exportación de un activo fijo que inicialmente fue importado	198
Caso práctico N° 21	
Reintegro de crédito fiscal por enajenación de un activo fijo.....	201
2. Reintegro de crédito fiscal en la desaparición, destrucción o pérdida de bienes	203
Caso práctico N° 22	
Reintegro de crédito fiscal por robo de mercaderías.....	210
3. Reintegro de crédito fiscal por nulidad, anulación, rescisión o resolución de contratos.....	220

Este libro se terminó de imprimir
en setiembre de 2019, en los talleres gráficos
de Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto N° 201, Surquillo
Central: 242-2281
Lima, Perú

CRÉDITO FISCAL

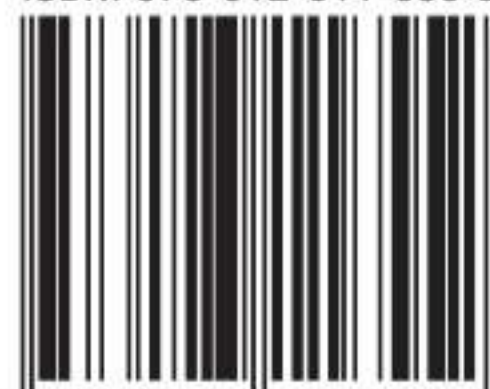
APLICACIÓN PRÁCTICA
CONTABLE Y TRIBUTARIA

En esta obra se analizan, desde un punto de vista tributario y contable, los principales aspectos que se deben tener en cuenta para la determinación y la aplicación del crédito fiscal, incluyéndose el desarrollo de casos prácticos en los que se absuelven de manera didáctica varias interrogantes que se generan, así como los diversos pronunciamientos que han emitido sobre dichos aspectos la Sunat, a través de sus informes, y el Tribunal Fiscal, mediante su jurisprudencia.

UNA PUBLICACIÓN DEL GRUPO

GACETA
JURIDICA

ISBN: 978-612-311-655-2



9 786123 116552