

## *Nacimiento de la Obligación Tributaria*

ROSANNA BRIGNETI BARBIS (\*)

Debía hablarles sobre el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas - IGV, en relación a las cinco operaciones gravadas con este impuesto, a saber:

- Venta de bienes muebles en el país;
- Prestación o utilización de servicios en el país;
- Contratos de construcción;
- Primera venta de inmuebles por el constructor de los mismos; e
- Importación de bienes.

Sin embargo, luego de la excelente exposición de la Dra. Christopherson, voy a suprimir la parte relativa a contratos de construcción y primera venta de inmuebles, limitando mi exposición a tres hechos imponible: venta de bienes, prestación o utilización de servicios e importación.

Quiero hacerles notar que las normas que regulan el nacimiento de la obligación tributaria en el primero y en el último de estos hechos gravados (venta en el país de bienes muebles e importación de bienes) son también aplicables al Impuesto Selectivo al Consumo - ISC, según lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley del IGV,

aprobada por el Decreto Legislativo N° 775 -en adelante la Ley-; el que, como sabemos, grava la venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en los Apéndices III y IV de la Ley, así como la venta en el país por el importador de esos mismos bienes.

### ***1. VENTA EN EL PAIS DE BIENES MUEBLES***

Se configura mediante la “transferencia de propiedad de bienes a título oneroso”, o venta propiamente dicha, o mediante el retiro, que es, -según lo expuesto por el Dr. Luque- una operación asimilable al concepto de venta para efectos del IGV.

Según el artículo 4 de la Ley, en la venta de bienes la obligación tributaria nace “*en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero*”, mientras que en el retiro de bienes, ésta nace “*en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero*”.

Como se puede notar, el texto actualmente vigente de la Ley es distinto al de su

---

(\*) Abogada. Asociada del instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT.



antecesor aprobado por Decreto Ley N° 25748. En el caso de venta de bienes, esta norma hacía referencia a facturas en vez de comprobantes de pago; y, en el caso de retiro de bienes, sólo se refería a la fecha del retiro, sin mencionar la fecha de emisión del comprobante de pago o factura.

Ambos cambios en la Ley, son positivos. El primero, porque las facturas no son los únicos comprobantes de pago que pueden emitirse para sustentar operaciones de venta (pensemos, por ejemplo en los tickets especiales y en las liquidaciones de compra); y, el segundo, porque según lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 67-93-EF/SUNAT, hay obligación de emitir estos documentos cada vez que se transfieran bienes, a título gratuito u oneroso, por lo que en los retiros distintos al autoconsumo por la propia empresa, es decir, aquéllos que importan entrega al socio titular o dueño, a los trabajadores o a terceros, es obligatoria la emisión de estos documentos.

Ahora bien, ni la Ley ni su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF -en adelante el Reglamento- contienen disposición alguna sobre qué es un Comprobante de Pago o cuándo debe emitirse, cosa que sí hacían la Ley y Reglamento anteriores. El artículo 34 de la Ley anterior señalaba cuándo debían emitirse las facturas, mientras que el artículo 6 del Reglamento anterior señalaba que factura era cualquier comprobante de pago. Por tanto, respecto a estos temas, tendremos que estar a lo que señale el Reglamento de Comprobantes de Pago; que en sus artículos 1 y 2, establece que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios, y sólo se consideran comprobantes de pago los expresamente señalados en su

texto, siempre que reúnan todos los requisitos y características mínimas en él establecidos; y, según su artículo 4, en el caso de transferencia de bienes muebles el comprobante de pago debe emitirse en el momento en que se efectúe el pago o en el momento en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

El hecho de que no se emitan los comprobantes de pago en las oportunidades en que señala el Reglamento de Comprobantes de pago, importará una infracción a dicho Reglamento, pero no tendrá mayor efecto respecto al IGV, pues el comprobante de pago debe emitirse cuando se entrega el bien o se percibe el ingreso, lo que ocurra primero y, en el caso de venta de bienes y retiros que no son autoconsumos, con la entrega habrá nacido la obligación tributaria y con el ingreso cuando ya hay ventas pero no hay todavía entrega, también hay obligación tributaria, según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 3 del Reglamento que analizaremos luego.

El Reglamento derogado señalaba que "*fecha de entrega de un bien*" era la consignada en la guía de entrega o en cualquier otro documento que acreditara que el bien estaba a disposición del adquirente.

El nuevo Reglamento señala que "*fecha de entrega de un bien*" es la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.

Este cambio me parece positivo, pues la determinación de la fecha de entrega de un bien no puede quedar supeditada a la existencia de un documento en el que conste la fecha de entrega del bien.

Respecto a qué entender por "*fecha de retiro de un bien*", el Reglamento derogado señalaba que era la consignada en el documento que acreditara la salida del



bien del almacén, depósito o local de la empresa. El Reglamento actualmente vigente señala que es “*la del documento que acredite la salida o consumo del bien*”.

Este cambio no me parece positivo, pues aquí sigue supeditándose la fecha del retiro a la existencia de un documento específico, que puede no existir. En armonía con el cambio que se introdujo en la definición de “fecha de entrega de un bien”, la “fecha de retiro de un bien” debió definirse como “la fecha de consumo del bien o la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente” (sea éste el propietario, socio o titular de la empresa, el trabajador o un tercero).

Hasta aquí entonces, tenemos definidos los dos hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria en la venta de bienes muebles: emisión del comprobante de pago y entrega del bien; así como los que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria en el retiro de bienes: emisión del comprobante de pago y salida o consumo del bien.

El nuevo Reglamento también se refiere al nacimiento de la obligación tributaria en dos clases especiales de ventas: la venta por comisionistas y la venta por consignatarios. En realidad estas normas no son nuevas, pero tienen la virtud de presentar el tema de manera más ordenada.

Ahora, leyendo solamente el numeral 2 del artículo 3 y el numeral 2 del artículo 4, se entiende sin necesidad de mayor esfuerzo, la diferencia entre estas dos clases de operaciones.

En el primer caso (cuando el comisionista vende en nombre de un tercero) hay sólo una venta, entre quien entregó el bien al comisionista para su venta y quien recibió el bien de dicho comisionista, siendo el sujeto del impuesto el que entregó el bien al comisionista y naciendo la obligación tributaria en el momento que el

comisionista vende el bien por cuenta de quien se lo entregó.

En el segundo caso (cuando el consignatario vende en nombre propio) hay dos ventas, la primera entre quien entregó el bien al consignatario y el consignatario y la segunda entre el consignatario y el que recibe los bienes del consignatario, siendo sujetos del impuesto tanto quien entregó el bien al consignatario como el consignatario y naciendo las dos obligaciones tributarias cuando el consignatario vende el bien.

En el primer caso se entiende que el comisionista está ejecutando un mandato con representación; mientras que en el segundo caso se entiende que el consignatario está ejecutando un mandato sin representación.

Ahora bien, vayamos a lo que a todos nos interesa y es lo más novedoso que trae el Reglamento respecto al nacimiento de la obligación tributaria: nos referimos a lo dispuesto en los dos primeros párrafos del numeral 3 del artículo 3 del Reglamento.

Bajo el título de “Nacimiento de la Obligación en el Caso de Pagos Parciales”, el primer párrafo dispone que en la venta de bienes, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido.

Esta norma descansa en el supuesto de que ya hay una venta (acuerdo sobre cosa y precio) pero todavía no hay transmisión de propiedad (pues ésta opera con la entrega en el caso de bienes muebles). En el caso descrito, habrá que emitir un comprobante de pago por el monto recibido, más el impuesto que lo afecte.

Con esta norma queda claro que en los anticipos o pagos a cuenta por venta de bienes, la obligación tributaria sólo nace por el monto del anticipo o pago a cuenta.



No obstante lo expuesto, dado que en el hecho imponible “venta de bienes muebles” la obligación tributaria nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, si se entrega el bien, habrá que emitir el comprobante de pago por el valor total pactado (deduciendo los pagos anticipados, si ellos hubieran ocurrido), aplicando el impuesto correspondiente a dicho valor. Además, si la factura se emitiera con anterioridad a la entrega del bien por el valor total pactado, el IGV también deberá aplicarse sobre dicho monto.

El segundo párrafo del numeral 3 que comentamos señala que no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de depósito, arras de retractación o similares, antes que exista la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien.

Esta norma se explica por el hecho de que las entregas de dinero por los conceptos mencionados no constituyen pago porque todavía no hay una operación de venta y en tal sentido, no hay obligación de emitir comprobante de pago por su monto, ni existe obligación tributaria.

Nótese que en el caso del primer párrafo ya hay venta, es decir la obligación de transferir la propiedad de un bien, por lo que la entrega de dinero por parte del comprador tiene la condición de pago del precio pactado; mientras que en el del segundo párrafo no existe venta pues no existe la obligación de transferir la propiedad de un bien.

Las arras de retractación se entregan en contratos preparatorios por los que las partes se obligan a celebrar en el futuro un contrato definitivo; y, conceden a las partes el derecho a retractarse de ellos. Si posteriormente se celebra un contrato de compraventa y se hubiera pactado que las arras

se imputarían como parte del precio, en ese momento habrá que tratar dicho monto según lo dispuesto en el primer párrafo (como un pago parcial), salvo que al momento de perfeccionar el contrato de compraventa se entregue el bien, en cuyo caso la obligación tributaria nacerá por el precio total pactado.

La entrega de dinero en calidad de depósito antes de que exista la obligación de transferir el bien puede darse, por ejemplo, en el caso de un comodato en el que se estipule que si el bien no es devuelto en un plazo determinado, el contrato se convertirá en uno de venta, en cuyo caso el monto originalmente entregado en depósito se convertirá en pago del precio. En este ejemplo, mientras esté pendiente el plazo no habrá obligación tributaria. Cumplido el plazo sin que se haya dado la devolución del bien, el dinero recibido adquirirá la calidad de ingreso por una venta y se habrá producido la entrega ficta del bien, por lo que habrá nacido la obligación tributaria.

Este ejemplo está recogido en el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 14 de la Ley, que señala que *“no forman parte del valor de venta, el importe de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de los envases retornables de los bienes transferidos y a condición de que se devuelvan”*.

Antes de pasar al segundo hecho imponible, quiero hacerles notar que este segundo párrafo del numeral 3 que comentamos está referido exclusivamente a entregas de dinero “antes de que exista la obligación de transferir la propiedad del bien” por lo que literalmente sólo es aplicable a los hechos imponibles “venta de bienes muebles” y “primera venta de inmueble por el constructor”. No obstante ello, el principio en el que se funda es que las entregas de dinero por un título distinto al de pago de algunas de las operaciones



gravadas con el impuesto, no dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria justamente porque no hay operación gravada; y, en mi opinión dicho principio no tiene por qué aplicarse exclusivamente a las operaciones de venta. Así por ejemplo, si se celebra un contrato preparatorio para celebrar un contrato de construcción o un contrato de servicios, la entrega de dinero por concepto de arras de retractación, no tiene por qué ser considerada un ingreso que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

## **2. PRESTACION O UTILIZACION DE SERVICIOS EN EL PAIS**

Según la Ley, en la prestación de servicios la obligación tributaria nace “en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero”. Este texto es idéntico al de la Ley anterior, con la única diferencia que el Decreto Ley N° 25748 hacía referencia a factura o comprobante de pago en vez de solamente a comprobante de pago, lo cual resulta totalmente irrelevante.

Respecto a la oportunidad de emisión del comprobante de pago en la prestación de servicios, el Reglamento de Comprobantes de Pago señala que aquél debe ser emitido “cuando se perciba la retribución, se ponga ésta a su disposición, o la misma le sea abonada en cuenta”.

Aquí, nuevamente, el hecho de que no se emitan los comprobantes de pago en tales oportunidades, importará una infracción al Reglamento de Comprobantes de Pago, pero no tendrá mayor efecto respecto al IGV pues el comprobante de pago debe emitirse en la fecha de pago y en la prestación de servicios, el sólo hecho de percibir la retribución hará nacer la obligación tributaria.

Respecto a la “fecha en que se percibe la retribución”, el Reglamento señala que

es “la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, la fecha de vencimiento o aquélla en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero”.

La primera parte de este artículo es idéntica a la del Reglamento anterior: “pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada”, y creo que no hay ninguna dificultad para entender esta proposición. Donde sí hay un cambio notable es en la segunda parte: el Reglamento anterior se refería a “la fecha de entrega o puesta a disposición de un documento de crédito”, mientras que el actualmente vigente se refiere a “la fecha de vencimiento o aquélla en la que se haga efectivo un documento de crédito”.

La primera duda que surge respecto de la segunda parte del nuevo texto, es qué significa fecha de vencimiento.

Creo que existen hasta tres posibles interpretaciones:

- Según la primera, fecha de vencimiento es la “fecha de vencimiento del plazo para el pago”. Creo que esta interpretación no es la correcta, ya que este supuesto para el nacimiento de la obligación tributaria ha sido establecido por la Ley exclusivamente para los servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable y servicios finales telefónicos, telex y telegráficos.

Si por fecha en que se percibe la retribución o ingreso debemos también entender “fecha de vencimiento del plazo para el pago”, cuando esto último sucediera antes que el pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada y antes que se haga efectivo el documento de crédito, nacería la obligación tributaria y el Reglamento estaría modificando lo dispuesto en la Ley para el caso de los

servicios en general, de los contratos de construcción y primera venta de inmuebles.

Por lo expuesto creo que esta interpretación debe ser descartada.

- Una posible segunda interpretación es entender que la referencia a “fecha de vencimiento” es a “fecha de vencimiento del plazo para el pago”, pero está sólo referida a los servicios de suministro de energía eléctrica, agua potable y servicios finales telefónicos, telex y telegráficos.

Creo que esta interpretación tampoco es correcta, pues incluida dentro de la definición de “fecha en que se percibe un ingreso o retribución”, no se puede sostener que es aplicable sólo a ciertas operaciones gravadas para las que la Ley señala como fecha de nacimiento de la obligación tributaria, la fecha de percepción o ingreso. Además, sería una repetición totalmente innecesaria.

- Una tercera posibilidad es entender que “fecha de vencimiento” es la “fecha de vencimiento del documento de crédito”.

En mi opinión ésta es la única interpretación que tiene lógica, pero para que fuera irrefutable, no sólo desde el punto de vista lógico, sino también desde el literal, debería haber habido un punto y coma luego de la palabra “pactada” y a continuación la conjunción disyuntiva “o” seguida de una coma. Quién sabe, quizás este detalle se deba a un error tipográfico que pueda ser corregido por Fe de Erratas.

Pues bien, partiendo de que esta última es la interpretación correcta, tenemos que la obligación tributaria en la prestación de servicios puede nacer en la fecha de vencimiento o aquélla en la que se haga

efectivo un documento de crédito, cuando esto suceda con anterioridad a la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada.

¿Qué es un documento de crédito?

En nuestro medio se asimila al concepto de título valor, y por tanto incluye a la letra de cambio, al cheque y al pagaré o vale. Para algunos el cheque no es un documento de crédito pues constituye una orden o mandato de pago.

Considerándosele o no un documento de crédito, la entrega del cheque hará nacer la obligación tributaria en la prestación de servicios, pues se considera que se ha puesto a disposición la contraprestación pactada (siempre, claro, que éste se entregue en día y hora que sea posible hacerlo efectivo) o, en caso de considerarsele documento de crédito, al no tener plazo para el pago por tratarse de un documento a la vista, se considera que ha vencido el plazo para su pago, naciendo la obligación tributaria.

Respecto a la entrega del resto de títulos valores u otros documentos de crédito, se considera nacida la obligación tributaria cuando venza el plazo para su pago o cuando los mismos se hagan efectivos, en los casos que ello ocurra con anterioridad a su fecha de vencimiento, lo cual es muy poco probable.

Como vemos, los pagos mediante cheques o mediante documentos de crédito a la vista, reciben el mismo tratamiento según el Reglamento derogado y según el Reglamento vigente. Donde sí hay gran diferencia es en los documentos de crédito que contienen un plazo para el pago. Con el Reglamento anterior, su entrega importaba la percepción de la retribución. Con el Reglamento actualmente vigente, habrá que esperar a que vengzan o se hagan efectivos, lo que ocurra primero, para



considerar que se ha percibido la retribución o ingreso.

Habiendo revisado las normas que regulan el nacimiento de la obligación tributaria en la “prestación de servicios en el país”, debemos mencionar que ni en la Ley actualmente vigente ni en sus antecesoras, se señala cuándo nace la obligación tributaria en la “utilización de servicios en el país” (lo que conocemos como importación de servicios). Ambas normas se limitan a señalar que cuando el prestador no tiene domicilio en el país, el usuario es sujeto del impuesto en calidad de responsable. Al no haber señalado expresamente que estos responsables tienen la calidad de agentes retenedores, surgía la duda de si a falta de una norma que señalara cuándo se entendía configurada la “utilización”, era aplicable la norma sobre el nacimiento de la obligación tributaria prevista para el caso de la “prestación” de servicios; sobre todo, porque el agente responsable lo era cuando el prestador no tenía domicilio en el país. Es decir, se tenía la duda de si la obligación tributaria nacía en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la fecha del pago, lo que ocurra primero.

Tratándose justamente de servicios prestados desde el exterior, podía darse el caso de recepción de la factura en un mes posterior al de su emisión, de donde podía concluirse que el responsable debía cumplir con el pago del impuesto aplicando los intereses moratorios desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria (entre el 10° y 14° día hábil del mes siguiente al de la fecha de emisión de la factura) y la fecha de su pago.

Resultaba absurdo que se tuviera que pagar intereses moratorios cuando el incumplimiento no se debía a un hecho imputable al deudor, quien en un caso como el descrito no conocía la fecha de emisión sino hasta que recibía la factura.

El Reglamento ha llenado el vacío expuesto, estableciendo en el numeral 5 del artículo 3 -en nuestra opinión de manera acertada-, que *“en el caso de utilización de servicios prestados desde el exterior, la obligación tributaria nace 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”*.

Habiendo visto cuándo nace la obligación tributaria, falta analizar por qué monto.

El último párrafo del numeral 3 del artículo 3 señala que *“en los casos de prestación o utilización de servicios, y en la primera venta de inmuebles, la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe”*.

En mi opinión, ésta es la norma más difícil de interpretar en relación al nacimiento de la obligación tributaria, a pesar de lo aparentemente sencillo de su texto.

Creo que esta norma debiera aplicarse solamente al caso de anticipos. En efecto, si según la Ley la obligación tributaria nace cuando se emite el comprobante de pago o se percibe la retribución (no dice si total o parcial, como sí ocurre en los contratos de construcción y primera venta de inmuebles), lo que ocurra primero; y, la base imponible es la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio, parece lógico concluir que terminado de ser prestado el servicio o concluido el período pactado en el caso de contratos de tracto sucesivo, como por ejemplo el arrendamiento, debería emitirse el comprobante de pago por el total pactado por el servicio o el período, naciendo la obligación tributaria sobre dicho monto.

Sin embargo, debemos admitir que no hay suficiente claridad en las normas sobre este punto. Según el Reglamento de

Comprobantes de Pago, en la prestación de servicios, los comprobantes deben emitirse cuando se percibe la retribución, sin decir si ella es parcial o total. Por otro lado, según la Ley se entiende que “la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio” está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los servicios. Además, el título del numeral 3 del artículo 3 cuyo último párrafo estamos analizando, no es “Anticipos”, -lo cual concordaría con lo que en su primer párrafo se señala para el caso de venta de bienes-, sino “Pagos Parciales”.

Además de lo expuesto, existen razones de orden práctico que justificarían que se aplique textualmente y en todos los casos lo dispuesto en el último caso del numeral 3 que comentamos.

En efecto, en el caso de venta de bienes, a falta de comprobante de pago, se cuenta con evidencia física fácilmente verificable, cual es la entrega de bienes muebles corporales a efectos de determinar que nació la obligación tributaria por el valor total pactado.

Sin embargo, en el caso de prestación de servicios, a falta de comprobante de pago, resultaría muy difícil, por no decir imposible, que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT esté en posibilidad de determinar si se prestó o no el servicio, y si el monto que se paga es la retribución total o parte de ella.

Además de esta razón de orden práctico, hasta donde tenemos conocimiento, la intención de esta norma del Reglamento ha sido justamente dejar establecido que en la prestación de servicios la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe o se paga. En tal sentido, la obligación de emitir el compro-

bante es sólo por dicho monto; sin embargo, si por alguna razón el sujeto del impuesto emitiera una factura por servicios antes de percibir el ingreso o por un monto mayor al que recibe, a nadie le quedará duda de que la obligación tributaria nace en ese momento y por ese monto.

### **3. IMPORTACION DE BIENES**

Según la Ley, la obligación tributaria nace, en la fecha en que se solicita su despacho a consumo. La solicitud de despacho a consumo, para utilizar la terminología empleada por la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 722, equivale a la fecha de la numeración de la declaración de importación.

Tanto el Reglamento derogado como el vigente tienen una norma que señala que en los regímenes de Importación Temporal (que antes se llamaba internamiento temporal) y de Admisión Temporal, la obligación tributaria nace en la fecha en que se produzca cualquier hecho que los convierta en definitivos. El más común de ellos será el caso en que los beneficiarios de estos regímenes soliciten la importación para consumo o nacionalización de las mercancías, en cuyo caso no se requeriría una norma expresa sobre el particular, pues se aplicarían las de importación. Esta norma sólo tiene razón de ser en el caso de incumplimiento de las condiciones en virtud de las cuales se gozó del régimen, en cuyo caso la Aduana ejecutará las garantías constituidas para tal supuesto, cobrando el monto correspondiente al IGV o ISC que hubiera gravado tal “internamiento” o entrada de bienes al país.

Lima, Abril de 1994.

