

## **INFORME N° 308-2005-SUNAT/2B0000**

### **MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. En la presente consulta se plantean dos supuestos:

Supuesto 1: Un contribuyente recibe una factura de compra gravada con IGV en los últimos días del mes 1 (emitida en el mes 1), pero por cuestiones administrativas, la empresa anota dicha factura de compra en el Registro de Compras correspondientes al mes 2, 3 ó 4. Al respecto, se consulta:

- a) Si se puede utilizar el crédito fiscal en el mes en que se anota en el Registro de Compras (mes 2, 3 ó 4, según sea el caso).
- b) Si el supuesto planteado califica como una infracción tributaria sujeta a sanción.

Supuesto 2: Un contribuyente recibe una factura de compra gravada con IGV en el mes 2 (emitida en el mes 1), pero por cuestiones administrativas, la empresa anota dicha factura de compra en el Registro de Compras correspondientes al mes 4 ó 5. Sobre el particular, se pregunta:

- a) Si se puede utilizar el crédito fiscal en el mes en que se anota en el Registro de Compras (meses 4 ó 5).
- b) Si el supuesto planteado califica como una infracción tributaria sujeta a sanción.

2. Los contratos de licencia de software y sus actualizaciones, ¿están sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT?.

3. En el supuesto que un contribuyente compra un software por S/. 4'000,000.00, se consulta:

- a) Si puede deducirse dicho gasto en el ejercicio de compra.
- b) Si para efectos tributarios puede realizar la deducción del 100% del valor de compra en el ejercicio de la compra a través de la declaración jurada (deducciones), aún cuando para efectos exclusivamente contables y financieros se active y amortice dicha compra.

4. En caso que el contribuyente suscriba un contrato con una entidad del Sector Público Nacional (PROVIAS, Ministerios, Municipalidades, entre otros) y con motivo del contrato se aplica al contribuyente una penalidad contractual de S/. 1'000,000, ¿se puede deducir dicha penalidad?.
5. En el caso que la anulación de la operación sea realizada por una nota de crédito que no cuenta con los datos de recepción de la misma, indicados en el Reglamento de Comprobantes de Pago:
  - a) ¿Se puede desconocer la anulación de la operación?.
  - b) En caso que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, ¿qué ocurriría si se emitió una nueva factura por dicha operación?.
  - c) ¿Puede desconocerse la anulación por el hecho de no haberse realizado la referencia al comprobante anulado en el Registro de Ventas?.

#### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>(1)</sup> (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>(2)</sup> (en adelante, TUO de la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>(3)</sup> (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF<sup>(4)</sup> (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF<sup>(5)</sup>,

---

<sup>1</sup> Publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

<sup>2</sup> Publicado el 8.12.2004, y norma modificatoria.

<sup>3</sup> Publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

<sup>4</sup> Publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.

<sup>5</sup> Publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias.

cuyo Título I fue sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF<sup>(6)</sup> (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT<sup>(7)</sup> (en adelante, RCP).
- Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT<sup>(8)</sup>, que establece plazos máximos de atraso con que los deudores tributarios pueden llevar libros de contabilidad u otros y registros.
- Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT<sup>(9)</sup>, que establece normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940.
- Decreto Legislativo N° 822, Ley sobre el Derecho de Autor<sup>(10)</sup>.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>(11)</sup>.
- Texto Único Ordenado de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por el Decreto Supremo N° 083-2004-PCM<sup>(12)</sup>.
- Reglamento de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, aprobado por el Decreto Supremo N° 083-2004-PCM<sup>(13)</sup>.

## **ANÁLISIS:**

1. En cuanto a la pregunta a) del supuesto 1 de la primera consulta, cabe señalar que el inciso c) del artículo 19° del TUO de la Ley del IGV, establece como requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal, que entre otros, los comprobantes de pago hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que señale el

---

<sup>6</sup> Publicado el 31.12.1996.

<sup>7</sup> Publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

<sup>8</sup> Publicada el 20.8.1998, y normas modificatorias.

<sup>9</sup> Publicada el 15.8.2004 y vigente desde el 15.9.2004, conforme a lo establecido en el artículo 29° de dicha resolución, y normas modificatorias.

<sup>10</sup> Publicado el 24.4.1996, y norma modificatoria.

<sup>11</sup> Publicada el 11.4.2001, y normas modificatorias.

<sup>12</sup> Publicado el 29.11.2004.

<sup>13</sup> Publicado el 29.11.2004.

Reglamento. Agrega que el mencionado registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

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 a partir de la fecha de anotación en el registro de Compras, de los documentos que corresponda; y que de no efectuarse la anotación en el plazo establecido en el Capítulo IX, no se podrá ejercer el citado derecho.

Adicionalmente, el numeral 3.1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas, en el mes en que éstas se realicen.

Asimismo, señala que para efectos del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro (4) períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Agrega este numeral que vencido este último plazo, el adquirente que haya perdido el derecho al crédito fiscal podrá contabilizar el correspondiente impuesto como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta.

De las normas glosadas se aprecia que, como regla general, para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago deben ser anotados en el Registro de Compras en el mes en que se realicen las operaciones. Sólo excepcionalmente, cuando dichos comprobantes se reciban con retraso, podrá efectuarse la referida anotación dentro de los 4 períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del comprobante de pago<sup>(14)</sup>.

En tal sentido, si un contribuyente recibe un comprobante de pago en el mismo mes en que éste fue emitido, pero lo registra en meses posteriores, no podrá ejercer el derecho al crédito fiscal, toda vez que la anotación en el Registro de Compras se habría efectuado fuera del plazo establecido. Vale decir que, los comprobantes de pago recibidos oportunamente deben ser anotados en el mes en que las adquisiciones que respaldan se realicen, por lo que únicamente se puede ejercer el derecho al crédito fiscal en el citado período<sup>(14)</sup>.

---

<sup>14</sup> Este criterio también ha sido sostenido en el Informe N° 042-2004-SUNAT/2B0000, el cual se encuentra a su disposición en el Portal Tributario de la SUNAT ([www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)).

De otro lado, y en referencia a la pregunta b) del supuesto 1, debe tenerse en cuenta que de conformidad con el numeral 2) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 078-98/SUNAT, el Registro de Compras, llevado en cualquiera de las formas admitidas legalmente, no podrá tener un atraso mayor a diez (10) días hábiles. Dicho plazo será contado desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo.

Así pues, llevar el Registro de Compras con un atraso mayor al permitido por la Resolución de Superintendencia antes mencionada, configurará la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario<sup>(15)</sup>.

Respecto al supuesto 2 de la primera consulta, y tal como se ha mencionado en los párrafos precedentes, como regla general, para ejercer el derecho al crédito fiscal, los comprobantes de pago deben ser anotados en el Registro de Compras en el mes en que se realicen las operaciones. Sólo excepcionalmente, cuando dichos comprobantes se reciban con retraso, podrá efectuarse la referida anotación dentro de los 4 períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del comprobante de pago.

Ahora bien, si un comprobante de pago emitido en un determinado mes es recibido por el contribuyente en un mes posterior, es decir, es recibido con retraso, a efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, podrá efectuarse la anotación en el Registro de Compras dentro de los 4 períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del comprobante de pago.

En lo que se refiere a la configuración de alguna infracción tributaria, debe tenerse en cuenta que si se registra una operación en otro período, y ello supone un atraso mayor a diez (10) días hábiles computados desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se recepcione el comprobante de pago respectivo, se configurará la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario, tal como se ha indicado precedentemente.

2. En cuanto a la segunda consulta, entendemos que la misma está orientada a determinar si se encuentran sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT, los contratos de licencia de uso de software a que se refiere el artículo 95° del Decreto Legislativo N° 822, así como sus actualizaciones.

---

<sup>15</sup> Vale decir, llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Al respecto, el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT dispone que estarán sujetos al SPOT los servicios gravados con el IGV señalados en el Anexo 3. Así pues, el numeral 2 del citado Anexo incluye como servicio sujeto al SPOT el arrendamiento de bienes muebles, y describe a esta operación como al arrendamiento o cesión en uso de bienes muebles, para lo cual se considerarán bienes muebles a los definidos en el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV, no incluyéndose en esta definición los contratos de arrendamiento financiero.

El inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV establece que para efectos de la aplicación de dicho impuesto se entiende por “bienes muebles” a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Como puede apreciarse, si bien para efecto del TUO de la Ley del IGV, el derecho de autor califica como un bien mueble, debe determinarse si los contratos de licencia de uso de software a que se refiere el artículo 95° del Decreto Legislativo N° 822 así como sus actualizaciones, califican como una cesión en uso de un bien mueble.

El numeral 16 del artículo 2° del Decreto Legislativo N° 822, dispone que a los efectos de este Decreto, la licencia es la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria), para utilizarse en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia. La norma agrega que, a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad de los derechos.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 95° del Decreto Legislativo en mención, establece que el titular de derechos patrimoniales puede igualmente conceder a terceros una simple licencia de uso, no exclusiva e intransferible, la cual se registrará por las estipulaciones del contrato respectivo y las atinentes a la cesión de derechos, en cuanto sean aplicables. El segundo párrafo agrega que los contratos de cesión de derechos patrimoniales, los de licencia de uso, y cualquier otra autorización que otorgue el titular de derecho, deben hacerse por escrito, salvo en los casos en que la ley presume la transferencia entre vivos de tales derechos.

Ahora bien, mediante Oficio N° 00679-2005/ODA-INDECOPI, la Oficina de Derechos de Autor del INDECOPI ha señalado que el contrato de la licencia de uso regulada por el artículo 95° del Decreto Legislativo N° 822, está referida a la autorización o permiso que otorga el autor o titular de los

derechos patrimoniales de un programa de ordenador o software a fin de que su obra pueda ser reproducida temporalmente en la memoria temporal del ordenador (a esta reproducción se le denomina comúnmente uso) en una forma determinada y según lo convenido en el contrato sin que ello implique la transferencia de ningún derecho. Esta autorización, salvo pacto en contrario, es no exclusiva e intransferible. Existiendo una contraprestación determinada a cambio.

De otro lado, el artículo 6° del citado Decreto Legislativo establece que sin perjuicio de los derechos que subsistan sobre la obra originaria y de la correspondiente autorización, son también objeto de protección como obras derivadas siempre que revistan características de originalidad, las revisiones, actualizaciones y anotaciones.

De las normas anteriormente glosadas, se desprende que mediante el contrato de la licencia de uso de software a que se refiere el artículo 95° del Decreto Legislativo N° 822, el autor o titular de los derechos patrimoniales de un programa de ordenador o software permite que un tercero (licenciataria) use su obra por un tiempo determinado y en forma determinada, no exclusiva e intransferible, de acuerdo a lo convenido en el contrato, a cambio de una contraprestación, y sin que ello implique la transferencia de la titularidad de ningún derecho.

En tal sentido, puede concluirse que el contrato de licencia de uso de software, así como sus actualizaciones, implica la cesión en uso de uno de los atributos del derecho de autor (realizar la reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento) y, por tal, calificará como servicio sujeto al SPOT.

3. Respecto de la tercera consulta, partimos de la premisa que la misma está referida a la adquisición de un activo intangible de duración limitada, por parte de sujetos que perciben rentas de tercera categoría.

En cuanto a este tema, cabe indicar que el inciso g) del artículo 44° del TUO de la LIR establece que no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, señala que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. Añade este inciso que en el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada<sup>(16)</sup>.

---

<sup>16</sup> Cabe mencionar que este tratamiento procederá cuando el precio pagado por activos intangibles de duración limitada se origina en la cesión de tales bienes, y no en las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros.

Por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR señala que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadora (software). Agrega que no se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).

El numeral 3 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR dispone que en el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición restan para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Conforme se desprende de las normas glosadas, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años.

Ahora bien, el literal a) del artículo 57° del TUO de la LIR, señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Asimismo, establece que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Agrega que para la determinación de las rentas de tercera categoría, se imputarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores a aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

En ese sentido, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada puede ser deducido por el contribuyente como gasto en el ejercicio en que se devengue el mencionado gasto.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe señalar que el importe desembolsado para la adquisición del activo intangible de duración limitada será deducible en la medida que cumpla con el principio de causalidad, es

decir, que la adquisición de dicho software se encuentre vinculada a la generación de rentas gravadas<sup>(17)</sup>

De otro lado, en lo que se refiere a la interrogante planteada en el literal b) de la presente consulta, se debe señalar que el numeral 97 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 - (NIC 38), referido a Activos Intangibles con Vidas Útiles Finitas - Período y método de amortización, indica que “el importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Asimismo, se señala que el cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

Asimismo, el numeral 99 de la NIC 38 dispone que normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Por otro lado, el artículo 33° del Reglamento de la LIR establece que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en el TUO de la LIR, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Agrega el citado artículo que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

De acuerdo a la norma antes glosada, es posible que para efectos contables se active y se amortice la compra de un activo intangible de duración limitada (software), de conformidad con los criterios y procedimientos establecidos en la NIC 38; mientras que para efectos tributarios, de acuerdo a la opción prevista en el TUO de la LIR, es posible que el precio pagado por dicha compra sea considerado como gasto y aplicado a los resultados de un solo ejercicio.

4. En cuanto a la cuarta consulta, entendemos que la misma tiene por objeto establecer si una penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, celebrado al amparo de lo dispuesto en el Texto Único

---

<sup>17</sup> De acuerdo al numeral 4 del artículo 25° del Reglamento de la LIR el tratamiento previsto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 25° de dicho Reglamento sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Ordenado (TUO) de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, puede ser deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría.

Al respecto, el inciso c) del artículo 44° del TUO de la LIR establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Debe tenerse en cuenta que las multas y sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional respecto de las cuales no procede la deducción para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, son aquellas que corresponden ser aplicadas en virtud a lo dispuesto en una norma legal por la comisión de una infracción de carácter administrativo.

En efecto, el artículo 230° de la Ley N° 27444, que regula los principios de la potestad sancionadora administrativa, establece que la potestad sancionadora de todas las entidades está regida, entre otros, por el Principio de Legalidad, según el cual, sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que una sanción administrativa es aquella consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción previamente tipificada en la ley; cuya aplicación compete a la Administración Pública, en ejercicio de su potestad sancionadora.

Ahora bien, el artículo 41° del TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, que regula las Cláusulas Obligatorias de los Contratos, dispone en su literal a) sobre garantías, que la entidad establecerá en el contrato las garantías que deberán otorgarse para asegurar la buena ejecución y cumplimiento del mismo; sin perjuicio de las penalidades aplicables que serán establecidas en el Reglamento de la presente Ley. Agrega, que a falta de estipulación expresa en el contrato, se aplicarán las penalidades establecidas en el Reglamento.

Por su parte, el artículo 222° del Reglamento, que regula la penalidad por mora en la ejecución de la prestación, establece que en caso de retraso injustificado en la ejecución de las prestaciones objeto del contrato, la Entidad le aplicará al contratista una penalidad por cada día de atraso, hasta por un monto máximo equivalente al diez por ciento (10%) del monto contractual o, de ser el caso, del ítem, tramo, etapa o lote que debió ejecutarse o de la prestación parcial en el caso de ejecución periódica. Asimismo, agrega que dicha penalidad será deducida de los pagos a

cuenta, del pago final o en la liquidación final; o si fuese necesario se cobrará del monto resultante de la ejecución de las garantías de fiel cumplimiento o adicional por el monto diferencial de la propuesta.

Asimismo, el artículo 223° de dicho Reglamento señala que en las Bases o el contrato se podrán establecer penalidades distintas a la mencionada en el artículo 222°, siempre y cuando sean razonables y congruentes con la prestación a cargo del contratista.

Como puede apreciarse, la penalidad contractual que se estipula en los contratos que celebra el Estado con los particulares para la adquisición de bienes y contratación de servicios, no constituye una sanción administrativa impuesta por las entidades del Estado en ejercicio de su potestad sancionadora, por cuanto no supone una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo.

En consecuencia, la penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, al amparo de lo dispuesto en el TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, puede ser deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría; siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° del TUO de la LIR.

5. Con respecto a las interrogantes a) y b) de la quinta consulta, entendemos que las mismas se encuentran orientadas a determinar si procede efectuar el ajuste al Impuesto Bruto, cuando la nota de crédito que respalda la anulación de la operación no contiene los datos de recepción detallados en el numeral 1.6 del artículo 10° del RCP.

Sobre el particular, cabe indicar que el inciso b) del artículo 26° del TUO de la Ley del IGV señala que del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del Impuesto Bruto proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

El último párrafo del artículo en mención, dispone que las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Ahora bien, el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV señala que las notas de débito o de crédito emitidas por el sujeto deberán ser anotadas en el Registro de Ventas e Ingresos, mientras que las notas de débito o de crédito recibidas, así como los documentos que modifican el valor de las operaciones consignadas en las Declaraciones Únicas de Aduanas, deberán ser anotadas en el Registro de Compras.

Adicionalmente, se señala que a la información detallada en el numeral 1 del citado artículo, deberá incluirse en los registros de compras o de ventas según corresponda, los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito o crédito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago.

Por su parte, el numeral 4 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV señala que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones. Agrega que, para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, por los siguientes documentos:

- a) Las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago.
- b) Las liquidaciones de cobranza u otros documentos autorizados por la SUNAT, con respecto de operaciones de Importación.

De otro lado, el numeral 1 del artículo 10° del RCP señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan. Asimismo, el numeral 1.6 del referido artículo dispone que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Conforme se desprende de las normas glosadas en los párrafos precedentes, la validez del ajuste al Impuesto Bruto, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios, está condicionada a la devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda, y a la emisión de la nota de crédito respectiva emitida por el vendedor.

En ese sentido, en caso que se haya cumplido con la emisión de la nota de crédito correspondiente según lo señalado en el RCP, mas el adquirente o usuario de la misma, o quien la reciba a nombre de éstos no haya consignado en dicha nota de crédito los datos de recepción a que hace referencia el numeral 1.6 del artículo 10° del RCP, este solo hecho no determinará la invalidez del ajuste al Impuesto Bruto, en tanto se acredite en forma fehaciente dicha anulación, la misma que está condicionada a la devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda.

Finalmente, respecto a la interrogante c) de la consulta bajo análisis, partimos de la premisa que la misma está dirigida a determinar si es válido el ajuste al Impuesto Bruto por la anulación total o parcial de la venta de bienes o prestación de servicios, en caso que no se haya anotado en el Registro de Ventas e Ingresos el comprobante de pago correspondiente y/o su respectiva nota de crédito.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que si bien de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV, antes citado, en el Registro de Ventas e Ingresos deben anotarse las notas de crédito emitidas por el sujeto del Impuesto, así como los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago; la no anotación de dichos documentos en el referido Registro no invalidará -conforme a lo indicado precedentemente- el ajuste al Impuesto Bruto, en tanto se acredite en forma fehaciente dicha anulación, la misma que esta condicionada a la devolución de los bienes y de la retribución efectuada.

## **CONCLUSIONES:**

1. Si un contribuyente recibe un comprobante de pago en el mismo mes en que éste fue emitido, pero lo registra en meses posteriores, no podrá ejercer el derecho al crédito fiscal, toda vez que la anotación en el Registro de Compras se habría efectuado fuera del plazo establecido.
2. Si un comprobante de pago emitido en un determinado mes es recibido por el contribuyente en un mes posterior, es decir, es recibido con retraso, a efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, deberá efectuar la anotación en el Registro de Compras dentro de los 4 períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del comprobante de pago.
3. Llevar el Registro de Compras con un atraso mayor a 10 días hábiles, configurará la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario.

Dicho plazo será contado desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se reciba el comprobante de pago respectivo.

En ese sentido, si se registra una operación en otro período, y ello supone un atraso mayor a diez (10) días hábiles computados desde el primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se reciba el comprobante de pago respectivo, se habrá configurado la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del TUO del Código Tributario.

4. El contrato de licencia de uso de software, así como sus actualizaciones, califican como servicio sujeto al SPOT.
5. El precio pagado por la adquisición de un software puede ser deducido por el contribuyente como gasto en el ejercicio en que se devengue el mencionado gasto, siempre que se cumpla con el principio de causalidad.
6. Es posible que para efectos contables se active y se amortice la compra de un activo intangible de duración limitada (software), de conformidad con los criterios y procedimientos establecidos en la NIC 38; mientras que para efectos tributarios, de acuerdo a la opción prevista en el TUO de la LIR, es posible que el precio pagado por dicha compra sea considerado como gasto y aplicado a los resultados de un solo ejercicio.
7. La penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, al amparo de lo dispuesto en el TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, puede ser deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría; siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° del TUO de la LIR.
8. En caso que se haya cumplido con la emisión de la nota de crédito correspondiente según lo señalado en el RCP, mas el adquirente o usuario de la misma, o quien la reciba a nombre de éstos no haya consignado en dicha nota de crédito los datos de recepción a que hace referencia el numeral 1.6 del artículo 10° del RCP, este solo hecho no determinará la invalidez del ajuste al Impuesto Bruto.
9. Si bien de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del IGV, en el Registro de Ventas e Ingresos deben anotarse las notas de crédito emitidas por el sujeto del Impuesto, así como los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago; la no anotación de dichos documentos en el

referido Registro no invalidará -conforme a lo indicado en el numeral precedente- el ajuste al Impuesto Bruto.

Lima, 16 de diciembre de 2005

Original firmado por:

**Clara Rossana Urteaga Goldstein**  
Intendente Nacional  
Intendencia Nacional Jurídica

rrd

A0510D5

IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS-VENTA DE ESTACIONAMIENTOS Y ALMACENES INDEPENDIZADOS DE LAS VIVIENDAS-ANULACIÓN DE OPERACIONES DE VENTA-UTILIZACIÓN DE CRÉDITO FISCAL.  
IMPUESTO A LA RENTA-DEDUCCIONES-INTANGIBLES DE DURACIÓN LIMITADA-PENALIDADES A FAVOR DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL.  
COMPROBANTES DE PAGO-REQUISITOS DE LAS NOTAS DE CRÉDITO.  
SPOT-CONTRATOS DE LICENCIA DE SOFTWARE Y SUS ACTUALIZACIONES.