

INFORME N.º 103-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas:

1. Tratándose de empresas exportadoras que otorgan a sus proveedores anticipos por la compra de café efectuando, posteriormente, dichos proveedores la entrega del bien o producto:
 - 1.1. ¿El proveedor puede emitir una factura por el anticipo otorgado y, posteriormente, emitir otra describiendo el bien vendido menos el monto del anticipo entregado?
 - 1.2. En caso se produzca el supuesto planteado en el numeral anterior, el comprador al recibir la factura por el anticipo otorgado, ¿debe pagar la detracción por el monto incluido en la factura y, posteriormente, pagar la detracción de la factura donde se describe el bien por el saldo?
 - 1.3. Si lo descrito en los numerales 1.1 y 1.2 no puede realizarse, ¿cómo debe facturarse el anticipo otorgado al proveedor?
2. En la comercialización de café crudo o verde, previo al inicio de la campaña agrícola, las empresas otorgan a sus proveedores anticipos por su compra y, posteriormente, el proveedor entrega el bien al comprador. En ese contexto:
 - 2.1. Si un contribuyente que no está acogido a la Ley de Amazonía, otorga a su proveedor acogido a tal norma un anticipo por la compra de café crudo o verde, y éste, a su vez, entrega al comprador una factura por dicho anticipo. ¿Esta operación se encuentra sujeta a detracción?
 - 2.2. En el supuesto anterior, si al entregar el bien, el proveedor entrega al comprador una factura por el valor total del bien entregado menos el anticipo otorgado, ¿la detracción se efectúa por el saldo de la factura?
 - 2.3. Si por el contrario, el proveedor entrega al comprador el producto por un importe menor al del anticipo, a efectos de sustentar la transferencia del bien, ¿deberá emitir una factura por el valor equivalente al bien entregado y una nota de crédito rebajando el anticipo entregado inicialmente? ¿La segunda factura por la entrega del bien estará sujeta a detracción?
 - 2.4. En caso el proveedor no entregue el bien por cualquier problema u otro motivo, ¿deberá emitir una nota de crédito por el importe total del anticipo y efectuar la devolución por el total del dinero entregado?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-

- 99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV)
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
 - Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, publicada el 30.12.1998, y normas modificatorias (en adelante, Ley de Amazonía).
 - Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley N.º 27037, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 103-99-EF, publicado el 26.6.1999, y norma modificatoria (en adelante, Reglamento de la Ley de Amazonía).
 - Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940, publicada el 15.8.2004, y normas modificatorias.
 - Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En relación con la consulta señalada en el numeral 1.1., cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago, estos documentos deberán ser emitidos y otorgados en la oportunidad indicada en dicho artículo, a saber:
 - En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero (numeral 1).
 - En la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido (numeral 4).

En tal sentido, en el supuesto que una empresa exportadora entregue a su proveedor un pago anticipado por la compra del café, posteriormente entregado, dicho proveedor deberá emitir y otorgar a la referida empresa una factura en la fecha en que recibe el pago anticipado y por el monto percibido.

Posteriormente, en caso existiera un saldo pendiente de cancelación, el proveedor deberá emitir y otorgar otra factura por dicho saldo, considerando que este documento debe ser entregado en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

2. De otro lado, en cuanto a la aplicación del SPOT, debe tenerse en cuenta que conforme a lo dispuesto en el numeral 7.1 del artículo 7° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, el SPOT se aplicará, tratándose de los bienes señalados en el Anexo 2, entre otras operaciones, a la venta de bienes exonerada del IGV cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta. Agrega la norma que, tratándose de la venta de bienes prevista en el inciso a) del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley N.° 27037 - Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía y sus normas modificatorias y complementarias -exonerada del IGV-, únicamente estarán sujetos al Sistema los bienes a que se refiere el inciso b) del numeral 21 del Anexo 2⁽¹⁾, entre los cuales no se encuentra el café crudo o verde.

Es preciso señalar que el numeral 20 del referido Anexo 2 detalla como bienes sujetos al SPOT a los bienes exonerados del IGV comprendidos en las subpartidas nacionales del inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV, entre los cuales se incluye el café crudo o verde⁽²⁾, estableciendo en 1,5% el porcentaje de detracción correspondiente.

Así pues, fluye de las normas glosadas, que la venta de café crudo o verde exonerado del IGV, en virtud del inciso a) del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley de Amazonía⁽³⁾, no se encuentra sujeta al SPOT. Sin embargo, en tanto la venta de dicho bien se encuentre exonerado del IGV en virtud del inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV y no en aplicación de lo dispuesto por la Ley de Amazonía, tal operación sí está sujeta al SPOT, con el porcentaje del 1.5%.

En cuanto a dicha detracción, debe tenerse en consideración que según lo establecido en el numeral 9.1 del artículo 9° de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, el monto del depósito a que obliga el SPOT resulta de aplicar el porcentaje en mención sobre el importe de la operación, el cual ha sido definido en el inciso j.1) del artículo 1° de la misma Resolución como el valor de venta del bien determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV, más el IGV de corresponder⁽⁴⁾.

¹ Dicho inciso incluye a la venta de bienes prevista en el inciso a) del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley de Amazonía respecto del oro y demás minerales metálicos que se señalan a continuación:

- Bienes comprendidos en las subpartidas nacionales 7108.11.00.00/7108.20.00.00.
- Sólo la amalgama de oro comprendida en la subpartida nacional 2843.90.00.00.
- Sólo los desperdicios y desechos de oro, comprendidos en la subpartida nacional 7112.91.00.00.
- Sólo el mineral metálico y sus concentrados, escorias y cenizas comprendidos en las subpartidas nacionales del Capítulo 26 de la Sección V del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N.° 238-2011-EF, incluso cuando se presenten en conjunto con otros minerales o cuando hayan sido objeto de un proceso de chancado y/o molienda.

² Debe considerarse que según el inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV, se encuentra exonerada del IGV la venta e importación del café crudo o verde comprendido en la subpartida nacional 0901.11.00.00, la cual equivale a la subpartida nacional 0901.11.10.00 y 0901.11.90.00 del Arancel de Aduanas vigente.

³ Supuesto que se desarrollará más adelante.

⁴ Añade la norma que en el caso de la venta de bienes muebles, se considerará como importe de la operación al monto que resulte de sumar al Precio de Mercado definido en el inciso l) del artículo 1° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940, los otros conceptos que de acuerdo con el artículo 14° de la Ley del IGV integran la base imponible de dicho impuesto, más el IGV que corresponda a estos otros conceptos, siempre que este monto sea mayor al determinado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Al respecto, el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV, referido a la base imponible de este Impuesto⁽⁵⁾ y al cual se remite la norma del SPOT, señala que se entenderá por valor de venta del bien a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente, debiendo entenderse que esa suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes⁽⁶⁾.

En atención a lo antes expuesto, y en lo que se refiere a la consulta planteada en el numeral 1.2., debemos concluir que tratándose de la venta de café crudo o verde exonerada del IGV en virtud del inciso A) del Apéndice I de la Ley de IGV, el porcentaje de detracción de 1,5% al que hace referencia el numeral 20 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, deberá aplicarse sobre el importe consignado en cada comprobante de pago, esto es, sobre la suma percibida por el proveedor del bien con carácter de pago anticipado, así como sobre el saldo pendiente de cancelación, respectivamente.

3. En lo que atañe a la consulta detallada en el numeral 1.3., cabe indicar que en tanto en los numerales precedentes del presente Análisis se ha establecido la oportunidad en que el proveedor debe emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo, así como el importe sobre el cual se aplicará el porcentaje de la detracción, en caso se efectúe un pago parcial anticipado a la entrega del bien, no corresponde emitir opinión respecto de dicha consulta.
4. Ahora bien, en lo que se refiere a la consulta 2.1., es del caso señalar que de acuerdo con el inciso a) del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley de Amazonía, los contribuyentes ubicados en dicha zona⁽⁷⁾ gozarán de la exoneración del IGV por la venta de bienes que se efectúe en la Amazonía para su consumo en ella; siendo que conforme a lo expuesto en el numeral 2 del presente Análisis, la venta de café crudo o verde exonerado del IGV, en virtud de la norma en mención, no se encuentra sujeta al SPOT.

A tal efecto, es preciso considerar que, según se ha concluido en el Informe N.° 011-2013-SUNAT/4B0000⁽⁸⁾, para efectos de la exoneración prevista en la

⁵ Es del caso señalar que de acuerdo con el primer párrafo del inciso a) del artículo 4° de la Ley del IGV, la obligación tributaria de este Impuesto se origina, tratándose de la venta de bienes, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV establece que en la venta de bienes muebles, 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. En este caso, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la entrega de dinero en calidad de arras de retractación, depósito o garantía antes que exista la obligación de entregar o transferir la propiedad del bien, siempre que éstas no superen en conjunto el tres por ciento (3%) del valor total de venta; porcentaje que será de aplicación a las arras confirmatorias.

⁶ Incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Agrega la norma que los gastos realizados por cuenta del comprador, entre otro, forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor.

⁷ El artículo 2° del Reglamento de la Ley de Amazonía, entre otras consideraciones, señala que los beneficios tributarios del IGV dispuestos en el artículo 13° d e la Ley de Amazonía serán de aplicación únicamente a las empresas ubicadas en la Amazonía, entendiéndose como tales a aquellas que cumplan con los requisitos detallados en dicha norma.

⁸ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

aludida norma de la Ley de Amazonía, debe entenderse que un bien ha sido consumido en dicha zona cuando su empleo implica su extinción o destrucción, para satisfacer una necesidad.

Así pues, si un contribuyente, ubicado o no en la Amazonía⁹), compra a un proveedor ubicado en dicha zona, café crudo o verde para su consumo en ella en los términos antes señalados, y otorga un pago parcial anticipado al referido proveedor, quien emite la factura respectiva por dicho anticipo, al no encontrarse la mencionada venta sujeta al SPOT, no corresponderá aplicar la detracción sobre el aludido anticipo.

No obstante, si el consumo del café crudo o verde se produjera fuera de la Amazonía, al encontrarse la venta de dicho bien exonerada en virtud del Apéndice I de la Ley de IGV, el porcentaje de detracción del 1,5% al que hace referencia el numeral 20 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT deberá aplicarse sobre el importe consignado en el comprobante de pago emitido por el anticipo recibido, conforme se ha indicado en el numeral 2 del presente Análisis.

5. En similar sentido, y en lo que corresponde a la interrogante planteada en el numeral 2.2., respecto a la aplicación de la detracción por el saldo pendiente de cancelación a la fecha de entrega del bien en el supuesto señalado en el numeral precedente, cabe indicar que en caso sea de aplicación la exoneración del IGV prevista en el inciso a) del numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley de Amazonía, tampoco corresponderá aplicar la detracción sobre dicho saldo.

De no ser así, y tal como se ha señalado en el numeral 2 del presente Análisis, el porcentaje de detracción de 1,5% al que hace referencia el numeral 20 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, deberá aplicarse sobre el importe consignado en la factura emitida por el proveedor, por el saldo pendiente de cancelación a la fecha de entrega del bien.

6. En lo que corresponde a la consulta señalada en el numeral 2.3., cabe indicar que según lo dispuesto en los numerales 1.1, 1.2 y 1.3 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; y, solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

De lo anterior fluye que la nota de crédito es un documento que se utiliza, entre otros, para modificar el valor de la operación que se encuentra acreditada en un comprobante de pago emitido en una oportunidad previa.

⁹ Conforme se ha señalado, entre otros, en el Oficio N.º 023-2001-K00000 y en los Informes N.ºs 016-2005-SUNAT/2B0000 y 11-2013-SUNAT/4B0000, para efecto de la exoneración materia de análisis no se ha considerado como requisito adicional que el adquirente se encuentre ubicado también en la Amazonía.

En consecuencia, si el proveedor entrega al comprador el café crudo o verde, por un importe menor al del anticipo otorgado, dado que en su oportunidad emitió y otorgó la respectiva factura por el importe del anticipo recibido por la operación, el que, finalmente, representa el pago total de esta, no corresponderá que luego emita otro comprobante de pago. No obstante, procederá que emita la nota de crédito respectiva a fin de modificar dicha factura, disminuyendo el importe consignado en esta al valor equivalente al bien entregado.

7. Finalmente, en relación con la consulta 2.4., es preciso tener en cuenta, además de lo expuesto en el numeral precedente, que de acuerdo con el inciso b) del artículo 26° de la Ley del IGV, 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 no realizado restituida, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o prestación de servicios. Agrega la norma que, tratándose de la *anulación de ventas de bienes que no se entregaron al adquirente, la deducción estará condicionada a la devolución del monto pagado*; debiendo estar respaldada por la nota de crédito respectiva que deberá emitir el vendedor.

Así pues, en el supuesto que, por cualquier problema u otro motivo, el proveedor no entregue al comprador el bien por el cual este dio un anticipo, corresponderá que emita la nota de crédito respectiva por la anulación de la venta, lo que determinaría que aquella se emita por el importe total del anticipo recibido, aun cuando este se haya encontrado sujeto a la aplicación del SPOT, pudiendo en este supuesto utilizar el monto depositado en su cuenta para el pago de las deudas a que se refiere el artículo 2° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940¹⁰).

CONCLUSIONES:

1. En el supuesto que una empresa exportadora entregue a su proveedor un pago anticipado por la compra del café, posteriormente entregado, dicho proveedor deberá emitir y otorgar a la referida empresa una factura en la fecha en que recibe el pago anticipado y por el monto percibido.

Posteriormente, en caso existiera un saldo pendiente de cancelación, el proveedor deberá emitir y otorgar otra factura por dicho saldo, considerando que este documento debe ser entregado en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

2. En el supuesto a que se refiere el numeral anterior y, tratándose de la venta de café crudo o verde exonerada del IGV en virtud del inciso A) del Apéndice I de la Ley de IGV, el porcentaje de detracción de 1,5% al que hace referencia el numeral 20 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, deberá aplicarse sobre el importe consignado en cada comprobante de pago, esto es, sobre la suma percibida por el proveedor del

¹⁰ Publicado el 14.11.2004, y normas modificatorias.

bien con carácter de pago anticipado, así como sobre el saldo pendiente de cancelación, respectivamente.

3. Si un contribuyente, ubicado o no en la Amazonía, compra a un proveedor ubicado en dicha zona, café crudo o verde para su consumo en ella, y otorga un pago anticipado al referido proveedor, quien emite la factura respectiva por dicho anticipo, al no encontrarse la mencionada venta sujeta al SPOT, no corresponderá aplicar la detracción sobre el aludido anticipo. Tampoco procederá aplicar la detracción sobre el saldo pendiente de cancelación a la fecha de entrega del bien.

Si el consumo del café crudo o verde se produjera fuera de la Amazonía, resultará de aplicación lo señalado en el numeral precedente.

4. Si el proveedor entrega al comprador el café crudo o verde, por un importe menor al del anticipo otorgado, dado que en su oportunidad emitió y otorgó la respectiva factura por el importe del anticipo recibido por la operación, el que, finalmente, representa el pago total de esta, no corresponderá que luego emita otro comprobante de pago. No obstante, procederá que emita la nota de crédito respectiva a fin de modificar dicha factura, disminuyendo el importe consignado en esta al valor equivalente al bien entregado.
5. En el supuesto que, por cualquier problema u otro motivo, el proveedor no entregue al comprador el bien por el cual este dio un anticipo, corresponderá que emita la nota de crédito respectiva por la anulación de la venta, lo que determinaría que aquella se emita por el importe total del anticipo recibido, aun cuando este se haya encontrado sujeto a la aplicación del SPOT.

Lima, 31 de mayo de 2013.

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

jcg
A0114.1-D13
SPOT – Amazonía