

INFORME N.º 052 -2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con la oportunidad de ejercicio del derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) establecido en el artículo 2º de la Ley N.º 29215, a partir de la incorporación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1116⁽¹⁾, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Si con posterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N.º 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 19º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), no han sido anotados en el indicado registro, debe efectuar el reparo correspondiente y determinar la pérdida del crédito fiscal?
2. En consideración a lo anterior ¿La incorporación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1116 implica una reducción de los doce (12) meses con que se cuenta para anotar los comprobantes de pago o documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º del TUO de la Ley del IGV e ISC?

BASE LEGAL:

- Decreto Supremo N.º 055-99-EF, que aprueba el TUO de la Ley del IGV e ISC, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Ley N.º 29215, 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 de la Ley del IGV, publicado el 23.4.2008 y norma modificatoria.
- Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. Con relación a la primera consulta, cabe indicar lo siguiente:

1.1 Hasta el 31.7.2012, el artículo 2º de la Ley N.º 29215 establecía únicamente, respecto de la oportunidad del ejercicio del derecho al crédito fiscal, que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º de la Ley del IGV⁽²⁾ deberán haber

¹ Decreto Legislativo N.º 1116, que modifica la Ley del IGV y la Ley que establece el Régimen de Percepciones del IGV, publicado el 7.7.2012.

² Conforme al cual, para ejercer el derecho al crédito fiscal deberá cumplirse el requisito formal consistente en que el Impuesto 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

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 en el período al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiese sido anotado; indicando, además, que a lo señalado en este artículo no le es aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 19° de la Ley del IGV⁽³⁾.

En relación con ello, en la Resolución N.° 01580-5-2009⁽⁴⁾, que interpretó los alcances de las Leyes N.°s. 29214⁽⁵⁾ y 29215, el Tribunal Fiscal estableció que el ejercicio del crédito fiscal y la anotación no son actos que puedan hacerse en forma separada, sino que por el contrario, las normas han previsto que el ejercicio del derecho al crédito fiscal debe hacerse en el periodo al que corresponda la hoja en la que el comprobante o documento hubiese sido anotado.

Asimismo, indicó 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 doce meses siguientes), y que el derecho al crédito fiscal debe ser ejercido en el período en el que se anotó dicho comprobante o documento, de lo contrario, se perderá el citado derecho.

De lo expuesto, se aprecia que para ejercer el derecho al crédito fiscal debía anotarse el comprobante o documento sustentatorio en el mes en que se realizaba la deducción, lo cual implicaba hacerlo en la hoja del mes en que se deducía el crédito fiscal antes de la presentación de la declaración mediante la cual se ejercía la deducción.

Posteriormente, con la dación del Decreto Legislativo N.° 1116 se incorporó un segundo párrafo al citado artículo 2° de la mencionada ley, disponiéndose 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. Dicho decreto mediante su única disposición complementaria final

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.

- ³ Según el cual 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.
- ⁴ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 3.3.2009, la misma que constituye precedente de observancia obligatoria.
- ⁵ Ley que modifica el artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicada el 23.4.2008.

establece que la modificación introducida entraría en vigencia el 1.8.2012.

Como se puede apreciar de lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley N.° 29215, tanto antes como después de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1116, el ejercicio del derecho al crédito fiscal debe hacerse en el periodo al que corresponda la hoja en la que el comprobante o documento hubiese sido anotado, pudiendo ser este el del mes de emisión del comprobante de pago o de los documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19° de la Ley del IGV, el mes de pago del impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes, siendo que con el citado decreto legislativo se ha otorgado un plazo⁽⁶⁾ para regularizar la anotación después de la deducción dentro del cual los contribuyentes podrán anotar su crédito fiscal sin perderlo.

- 1.2 Ahora bien, con relación a la vigencia de las normas en el tiempo, se ha señalado⁽⁷⁾ que la Constitución, el Código Civil y el TUO del Código Tributario establecen como regla general la irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma.

Así, se tiene que a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas concluidas totalmente antes de la entrada en vigencia de la nueva norma, esta no les resultaría aplicable, en aplicación del principio de irretroactividad, lo que guarda correlato con la teoría de los hechos cumplidos.

Por otro lado, a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas ocurridas y concluidas durante la vigencia de la nueva norma, esta les resulta de aplicación inmediata, incluso a aquellas consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior.

- 1.3 Tomando en cuenta lo antes señalado, dado que en el supuesto planteado en la consulta, la deducción del crédito fiscal se produjo bajo la vigencia del artículo 2° de la Ley N.° 29215 antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1116, en aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, se deberá analizar su procedencia en base a lo dispuesto por el citado artículo antes de la referida modificación, debiendo tomarse en cuenta, para el efecto, el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 01580-5-2009 al que hemos hecho referencia en el numeral 1.1.

En ese sentido, en la medida que el sujeto del IGV hubiere ejercido el 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

⁶ Que antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.° 1116 no existía.

⁷ En el Informe N.° 047-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (www.sunat.gob.pe).

impuesto, si fuera el caso, o dentro de los doce meses siguientes), procederá el reparo de dicho crédito fiscal⁽⁸⁾.

2. En lo que concierne a la segunda consulta, entendemos que se encuentra dirigida a determinar si con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1116, el plazo de doce meses con que cuenta el sujeto del IGV para anotar el comprobante de pago o los documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19º de la Ley del IGV y que sustentan su crédito fiscal ejercido en un determinado periodo, se reduce en aquellos casos en que antes de transcurrido el mismo la SUNAT le requiere la exhibición y/o presentación de su Registro de Compras correspondiente a dicho periodo, dado que ya no podría deducirlo en otro mes comprendido en el mencionado plazo que no hubiera sido fiscalizado.

Al respecto, cabe traer a colación lo señalado en el ítem 1.1 del presente informe, en cuanto a que mediante el Decreto Legislativo N.º 1116 se incorporó un segundo párrafo al artículo 2º de la Ley N.º 29215, disponiéndose 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 19º 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.

Sobre el particular, es de hacer notar que con la entrada en vigencia del citado decreto legislativo no se ha reducido el plazo de doce meses a que se hace referencia en el párrafo anterior, sino que únicamente se ha establecido un plazo de regularización para que en caso 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 19º 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.

Así pues, si al momento en que la SUNAT le requiere la exhibición y/o presentación del mencionado registro sobre un periodo determinado, detecta que el comprobante o documento cuyo crédito fiscal se ejerció bajo la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1116, no ha sido anotado y el plazo de doce meses aún no ha transcurrido, si bien deberá repararlo en el periodo fiscalizado, no existiría limitación legal para que el contribuyente pueda utilizarlo en periodos distintos al fiscalizado, siempre y cuando lo haga y lo anote dentro de dicho plazo, sin perjuicio que cumpla con presentar las declaraciones juradas rectificatorias que correspondan⁽⁹⁾.

⁸ Nótese que el reparo no se origina por el incumplimiento del plazo de regularización previsto por el segundo párrafo del artículo 2º de la Ley N.º 292015, dado que al momento en que este fue establecido el crédito fiscal ya estaba perdido.

⁹ En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs. 09526-8-2014 y 11163-8-2014.

En ese sentido, la incorporación efectuada por dicho decreto al artículo 2° de la Ley N.° 29215, no implica una reducción de los 12 (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.

Finalmente, es necesario mencionar que en relación al Informe N.° 132-2012-SUNAT/4B0000⁽¹⁰⁾ se mantiene el criterio señalado en este respecto a que en un periodo determinado se produce la pérdida del crédito fiscal cuando el contribuyente no anota el comprobante de pago en el Registro de Compras en las hojas que correspondan al mes de emisión o del pago del Impuesto o a los 12 meses siguientes, según fuera el caso, hasta antes que la SUNAT le requiera la exhibición y/o presentación del mencionado Registro, toda vez que en el citado informe se está haciendo referencia a un periodo determinado y no a otros meses distintos de aquellos en que se ejerció el derecho al crédito fiscal; no pudiendo entenderse que dicha pérdida corresponde adicionalmente a esos otros meses pues solo cabe esta respecto de periodos en que se haya ejercido dicho derecho⁽¹¹⁾.

CONCLUSIONES:

1. 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.
2. 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.

Lima, 11 MAYO 2018

Original firmado por

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

CT0415-2016

CT0416-2016

IGV – Crédito fiscal Ley N.° 29215

¹⁰ Disponible en el Portal SUNAT (www.sunat.gob.pe).

¹¹ Supuesto distinto al de futuras deducciones que es aquel al que se refiere el presente informe.