



Contenido:

INFORME TRIBUTARIO:
 - Tratamiento Contable Tributario de las Notas de Crédito, Débito y Abono I-1

ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA:
 - Laboratorio Tributario Contable de Ingresos por Indemnización por Siniestro de Activos Fijos I-5

LEGISLACIÓN COMENTADA:
 - Regulan nuevo Documento Autorizado y eliminan la fecha de vencimiento de los Comprobantes de Pago I-9
 - Se modifica el Código Tributario en lo relacionado a la responsabilidad solidaria de los agentes de Retención o Percepción I-10

ASESORÍA APLICADA I-11

HERRAMIENTAS TRIBUTARIAS:
 - Conozca cómo Obtener el Formulario 1692 Certificado de Rentas y Retenciones I-13

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS:
 - El Recurso de Apelación en Materia Tributaria de Acuerdo a la Ley del Procedimiento Administrativo General I-16

TRIBUTACIÓN MUNICIPAL:
 - El pago en especie como forma de extinción de obligaciones tributarias en los Gobiernos Locales I-18

JURISPRUDENCIA AL DÍA I-20

PREGUNTAS Y RESPUESTAS I-21

INDICADORES TRIBUTARIOS I-22

Tratamiento Contable Tributario de las Notas de Crédito, Débito y Abono

Dr. C.P.C. Miguel Arancibia Cueva

Director de la Cámara de Comercio de la Libertad. Decano del Colegio de Contadores Públicos de La Libertad - Docente de la U. de Trujillo y de la U. Particular Antenor Orrego

1. Introducción

Las operaciones que se realizan comúnmente están sujetas a variaciones con relación a la forma en que originalmente se pactaron, generando deducciones y adiciones tanto en el impuesto bruto como en el crédito fiscal afectando a los compradores y vendedores, razón por la cual al determinar el importe que se debe abonar al fisco por concepto del Impuesto General a las Ventas es necesario considerar los ajustes realizados a las operaciones y considerar que la emisión de estos documentos no generen contingencias tributarias y se encuentren debidamente sustentados.

2. Normatividad Aplicable a las Notas de Crédito y Notas de Débito

Los artículos 26° y 27° de la Ley del Impuesto General a las Ventas señalan que procede hacer ajustes a las operaciones realizadas en el período, razón por la cual del monto del Impuesto Bruto se deducirá:

a) El monto del Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del Impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción

a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido.

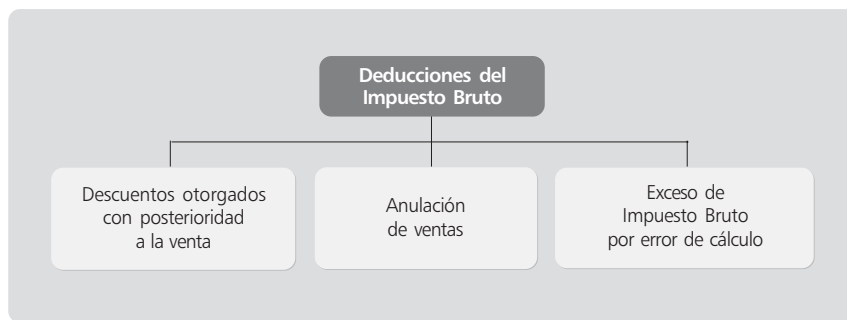
Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior son aquéllos que no constituyan retiro de bienes.

En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del Impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta.

b) 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 de 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.

c) El exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago.

Las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.



Asimismo, del crédito fiscal se deducirá:

a) El Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento.

Los descuentos a que se hace refe-

rencia en el párrafo anterior son aquellos que no constituyan retiro de bienes.

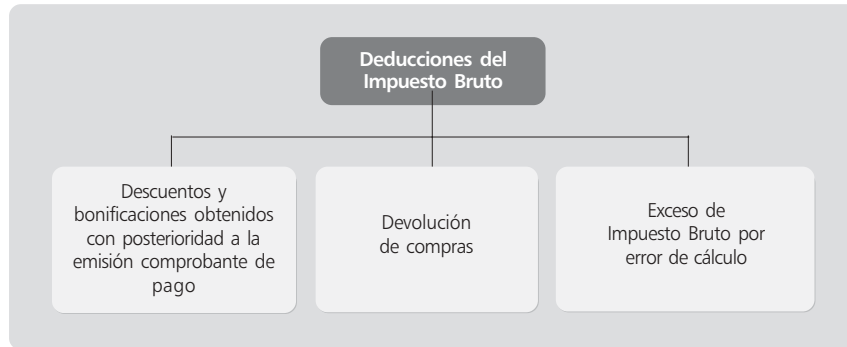
b) El Impuesto Bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de venta de los bienes que el sujeto hubiera devuelto o de la retribución del servicio no realizado.

c) El exceso del Impuesto Bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal.

Las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito respectivas.

Oportunidad de la Emisión de Notas de Crédito y Notas de Débito

Los ajustes a que se refieren los artículos 26° y 27° de la Ley del IGV se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.



Anotación en los Registros de Compras y Ventas

El artículo 10° del Reglamento de La Ley del Impuesto General a las Ventas prescribe 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, las cuales para ser válidas, deberán estar sustentadas por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago.

Casos en los que procede la emisión de Notas de Crédito

1. Las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.
2. Deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago con relación a los cuales se emitan.
3. Sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.
4. En el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.
Tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago.
5. Las copias de las notas de crédito no deben consignar la leyenda «COPIA SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL DEL IGV».
6. 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.

7. Excepcionalmente, tratándose de boletos aéreos emitidos por las compañías de aviación comercial por el servicio de transporte aéreo de pasajeros, las agencias de viaje podrán emitir notas de crédito únicamente por los descuentos que, sobre la comisión que perciban, otorguen a quienes requieran sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se detalle la relación de boletos aéreos comprendidos en el descuento.

Casos en que se emiten las Notas de Débito

1. Las notas de débito se emitirán para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros.
Excepcionalmente, el adquirente o usuario podrá emitir una nota de débito como documento sustentatorio de las penalidades impuestas por incumplimiento contractual del proveedor, según conste en el respectivo contrato.
2. Deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan.
3. Sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.
4. Podrá utilizarse una sola serie a fin de modificar cualquier tipo de comprobantes de pago, siempre que se cumplan con los requisitos y características establecidos para las facturas.
5. Las notas de crédito y las notas de débito deben consignar la serie y número del comprobante de pago que modifican.

6. El destino de las notas de crédito y notas de débito será el siguiente:

Original : ADQUIRENTE/USUARIO
Primera copia : EMISOR
Segunda copia: SUNAT

Condonación de Deudas a través de Notas de Abono

No procede la emisión de Notas de Crédito en el caso de condonación de deudas, de acuerdo con lo prescrito en el numeral 2, inciso g) artículo 21° del Reglamento de La Ley del Impuesto a la Renta.

Tratándose de castigos de cuentas de cobranza dudosa a cargo de personas domiciliadas que hayan sido condonadas en vía de transacción, deberá emitirse una nota de abono en favor del deudor. Si el deudor realiza actividad generadora de rentas de tercera categoría, considerará como ingreso gravable el monto de la deuda condonada.

Empresas Prestadoras de Servicios Públicos

Artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, numeral 6.1 otros documentos autorizados que permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal, o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discrimine el Impuesto con los recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua; así como, por los servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentren bajo el control del Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción y del Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL).

3. Resoluciones del Tribunal Fiscal

RTF N° 9513-5-2004 (07.12.04)

«No procede el reparo a las notas de crédito cuando éstas se hallan debidamente sustentadas»

El Tribunal Fiscal revocó en parte los valores girados por la Administración Tributaria en razón de los reparos realizados a diversas notas de crédito, cuya emisión fue debidamente sustentada por anulación de notas de débito, por anulación de facturas extraviadas (respecto de las cuales se adjuntó la denuncia policial correspondiente), por anulación de factura en la que se consignó domicilio errado (habiéndose emitido otra consignando el domicilio correcto), por refacturación al haberse anulado la factura en reemplazo de la cual se emitieron tres facturas a otras empresas del mismo grupo del cliente, por error en indicación del concepto de la factura, a continuación resumiremos brevemente los hechos.

Reparos levantados

Nota de Crédito emitida para anular las Notas de Débito emitidas por recargo financiero que fue anulado dado que se había convenido una refinanciación. Habiéndose acreditado que las notas de crédito fueron emitidas para disminuir el monto de la base imponible y, por tanto del Impuesto Bruto consignado, procede levantar el reparo.

Notas de Crédito emitidas para anular facturas que habían sido extraviadas antes de su entrega al cliente, apareciendo este concepto en la glosa de las citadas notas, emitiéndose en su lugar nuevas facturas; sólo se levanta el reparo respecto de una Nota de Crédito sustentada con la copia de la respectiva denuncia policial donde se da cuenta del hecho.

Nota de Crédito emitida para anular factura al consignarse un domicilio fiscal errado, habiéndose emitido en su lugar otra factura adjuntando copias de ambas; la explicación en este caso está en que a fin de no pagar doblemente el impuesto ya cancelado con la primera factura, se emitió la nota de crédito para neutralizar el efecto. En consecuencia corresponde levantar el reparo.

Refacturaciones

Este concepto está vinculado a la Nota de Crédito por la que se anula la Factura emitida por el servicio de Asesoramiento al Banco de Crédito - Oficina Principal. La recurrente sostiene que el cliente pidió que se realice la facturación a tres empresas del grupo, con quienes se había realizado la operación, para tal efecto se acompañó el juego de la factura que se anulaba, en sustitución de lo cual se emitieron las facturas indicadas, habiéndose acreditado la anulación de la factura inicial, emitida por error, procede levantar el reparo.

Cambio de modalidad de venta a arrendamiento

Según consta, la factura inicialmente se emitió a Cosapi Data para que ésta, en calidad de canal de ventas, efectuó la venta a AFP Unión, en dicha operación se emitieron las guías de remisión respectivas para la entrega de los bienes directamente a AFP Unión, sin embargo, según consta en el Addendum del contrato celebrado con AFP Unión era por arrendamiento, por lo que a fin de corregir el error incurrido se anuló la factura emitida a Cosapi Data por lo que procede levantar el reparo.

Nota de crédito emitida porque se detectó que por error se había emitido la Factura en soles en lugar de dólares, siendo que el error se detectó antes de que hubieran sido entregados los bienes, por lo que no se llegó a entregar la factura, sino que únicamente internamente se emitió la nota de crédito. Agrega que

contaba con todas las copias de la factura, pero éstas han sido extraviadas, lo que acredita con la copia de la denuncia policial respectiva que corre en el expediente, por lo que procede levantar el reparo.

Nota de Crédito emitida porque se modificó el tenor de la factura original por no corresponder al concepto real siendo que también se anuló ésta antes de ser entregada al cliente, presentando para tal efecto el juego completo. De acuerdo con la explicación mencionada y los documentos presentados, procede levantar el reparo.

Reparos confirmados

Este reparo está vinculado con la Nota de Crédito emitida para disminuir el importe a cobrar a Perú Mercantil por concepto de penalidad impuesta, dada la entrega tardía de bienes. Lo mencionado por la recurrente no justifica la emisión de una de crédito por lo que procede mantener el reparo.

Notas de Crédito emitidas porque aún no había concluido el servicio, no se trata de un caso que justifique la emisión de una nota de crédito, lo que correspondía era su anulación.

La Nota de Crédito se emitió por cambio en el descuento otorgado, sin embargo, la recurrente no acreditó que éste correspondía a prácticas usuales en el mercado, como exige la ley, por lo que corresponde a mantener el reparo.

La Nota de Crédito emitida por un cliente, no puede cancelar una factura por un servicio convenido y prestado, básicamente ésta es una condonación por tanto, procede mantener el reparo.

RTF N° 01810-1-2002 (03.04.2002)

«No resulta necesaria la emisión de notas de crédito cuando no habría nacido la obligación tributaria»

Se declara nula e insubsistente la apelada, que declaró improcedente la reclamación contra valores sustentados en una errónea anulación de una factura. De conformidad con el inciso a) del artículo 4° y artículo 26° de la ley del IGV y el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, si lo afirmado por la recurrente resultara cierto, esto es, que si bien acordó con su cliente que le adelantaría el 80% del monto total de su pedido, emitiéndose la factura correspondiente, dicho monto no fue pagado, habiendo por el contrario dicha empresa con fecha con fecha 19 de febrero de 1999 remitió una carta solicitándole la suspensión del indicado pedido y devolviendo el original de la factura, no habría nacido la obligación tributaria respecto a la operación de venta referida a la factura observada, dado que ésta no se habría producido y en consecuencia para su

anulación no resultaba necesaria la emisión de Notas de Crédito, toda vez que el procedimiento previsto en el artículo 7° numerales 1 y 10°, numeral 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas se refiere a casos de anulación de operaciones.

RTF N° 06844-1-2002 (26.11.2002)

«Para sustentar la modificación de una factura no se requería de la anulación del citado comprobante, ni la exhibición del original y copias usuario y SUNAT, sino de la emisión de una nota de crédito»

Conforme al artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775, para sustentar la modificación de una factura no se requería de la anulación del citado comprobante, ni la exhibición del original y copias usuario y SUNAT, sino de la emisión de una nota de crédito, sin embargo, dado que la recurrente no la presentó a efecto de acreditar la modificación de la referida factura, el reparo debe ser mantenido para efectos del impuesto general a las ventas.

4. Consultas Absueltas por la Administración Tributaria

INFORME N° 107-2003-SUNAT/2B0000 (17.03.03)

Tratándose del exceso del impuesto que por error se hubiera consignado en el comprobante de pago, únicamente procederá la aplicación de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 26° del TUO de la Ley del IGV; en ese sentido, para que proceda el ajuste del impuesto bruto, el contribuyente deberá emitir la nota de crédito respectiva y acreditar que el comprador no ha utilizado el exceso como crédito fiscal.

Lo antes señalado resulta de aplicación también a los casos de empresas que hayan suspendido sus actividades.

INFORME N° 021-2003-SUNAT/2B0000 (27.01.03)

En el caso que se condonen intereses moratorios, no procede anular el comprobante de pago o la nota de débito emitida y entregada al adquirente de los bienes, puesto que no se ha producido ningún hecho que hubiere modificado su valor.

Debido a que la condonación constituye un acto de liberalidad del acreedor de la deuda, el cual renuncia a su derecho a cobrar la misma en forma total o parcial. Es decir que, el condonar total o parcialmente, la deuda no implica que se hubiere modificado el valor de la operación, sino simplemente que el acreedor ha abandonado voluntariamente su derecho a cobrar su acreencia.

INFORME N° 033-2002-SUNAT/K00000 (23.01.02)

Procede la emisión de la nota de crédito cuando se anule una operación, debiendo dichas notas contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación con los cuales se emitan y ser emitidas al mismo adquirente o usuario.

No existe ningún procedimiento vigente que permita el canje de boletas de venta por facturas, más aun las notas de crédito no se encuentran previstas para modificar al adquirente o usuario que figura en el comprobante de pago original.

INFORME N° 019-2002-SUNAT/K00000 (17.01.02)

En los casos que con posterioridad a la emisión y entrega del recibo por honorarios, se produzca la anulación total o parcial del servicio generador de rentas de cuarta categoría que originó la emisión del mismo, sea porque no se prestó totalmente el servicio o porque el servicio se prestó de manera parcial, procederá la emisión de una nota de crédito, de acuerdo a lo contemplado en el RCP.

Teniendo en cuenta que no existe norma tributaria alguna que contenga disposiciones referidas a la forma como debe efectuarse el registro correspondiente, deberá estarse a los principios y normas contables.

INFORME N° 138-2001-SUNAT/K00000 (06.07.01)

En caso de devolución de bienes en los que por práctica comercial, el comprador emite una nota de débito, la cual es anotada en su Registro de Compras para luego extornar el crédito fiscal y parte del costo de adquisición.

No se incurre en la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 174° del TUO del Código Tributario.

No procede admitir las deducciones al débito fiscal, al no encontrarse debidamente sustentadas con los documentos correspondientes.

En cuanto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, es del caso señalar que se encuentran comprendidos en dicha infracción tanto el supuesto por el cual el comprador emite una nota de débito que es anotada en su Registro de Compras como el supuesto por el cual el vendedor anota ese mismo documento en su Registro de Ventas, puesto que en ambos casos no se está llevando el Registro correspondiente en la forma y condiciones establecidas por la legislación que regula la materia.

5. Caso Práctico

El día 28 de julio de 2005 Comercializadora SUPERMERCADOS SAC vende 2,500 unidades del producto X a MINIMERCADOS SAC. con factura N° 001-4050, el precio de venta de cada producto consignado en la factura es de S/. 3.00 cada uno, el costo de ventas unitario es S/. 2.00.

Con fecha 02 de agosto de 2005 Comercializadora SUPER MERCADOS SAC emite la Nota de Débito N° 001-1021 para corregir el valor de venta de la factura N° 001-4050, ya que el precio de venta unitario es de 4.00 y no de 3.00 como fue facturada.

Con fecha 16 de agosto de 2005 MINIMERCADOS SAC devuelve a Comercializadora SUPERMERCADOS SAC 500 unidades del producto X, por lo que Comercializadora SUPERMERCADOS SAC emite la Nota de Crédito N° 001-0201.

Contabilización de las operaciones para el vendedor Comercializadora SUPERMERCADOS SAC

x		DEBE	HABER
12	CLIENTES	7,500	
	121 Facturas por cobrar		
40	I.G.V.	1,197	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
70	VENTAS	6,603	
	701 Mercaderías		
	<i>Por la venta de mercadería según Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		
x			
69	COSTO DE VENTAS	5,000	
20	MERCADERÍAS		5,000
	<i>Por el costo de ventas de la mercadería Vendida.</i>		
x			
12	CLIENTES	2,500	
	121 Facturas por cobrar		
40	I.G.V.	399	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
70	VENTAS	2,101	
	701 Mercaderías		
	<i>Por la Nota de Débito N° 001-1021 emitida para corregir la Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		
x			
70	VENTAS	1,681	
	701 Mercaderías		
40	I.G.V.	319	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
12	CLIENTES	2,000	
	121 Facturas por cobrar		
	<i>Por la Nota de Crédito N° 001-0201 emitida por devolución de mercadería vendida con Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		

x		DEBE	HABER
20	MERCADERÍAS	1,000	
69	COSTO DE VENTAS		1,000
	<i>Por la reversión del costo de ventas de la mercadería devuelta.</i>		
x			

Contabilización de las operaciones para el comprador MINIMERCADOS SAC

x		DEBE	HABER
60	COMPRAS	6,603	
	601 Mercadería		
40	I.G.V.	1,197	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
42	PROVEEDORES	7,500	
	421 Facturas por pagar		
	<i>Por la compra de mercadería según Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		
x			
20	MERCADERÍAS	6,603	
61	VARIAC. DE EXISTENCIAS		6,603
	<i>Por ingreso a almacén de la mercadería comprada.</i>		
x			
60	COMPRAS	2,101	
	601 Mercadería		
40	I.G.V.	399	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
42	PROVEEDORES	2,500	
	421 Facturas por pagar		
	<i>Por la Nota de Débito N° 001-1021 emitida para corregir la Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		
x			
20	MERCADERÍAS	2,101	
61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		2,101
	<i>Para modificar el costo de ingreso a almacén de la mercadería comprada con Fl. 001-4050 del 28/07/05</i>		
x			
42	PROVEEDORES	2,000	
	421 Facturas por pagar		
40	I.G.V.	319	
	401 Gobierno Central		
	4011 IG.V.		
60	COMPRAS	1,681	
	601 Mercadería		
	<i>Por la Nota de Crédito N° 001-0201 recibida por devolución de mercadería adquirida con Fl. 001-4050 del 28/07/05.</i>		
x			
61	VARIAC. DE EXISTENCIAS	1,681	
20	MERCADERÍAS		1,681
	<i>Por la salida de mercadería devuelta 500 unid. a 4.00 c/u.</i>		
x			