

Contadores & Empresas

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE



**CASOS PRÁCTICOS IGV
CONTROVERSIAS ENTRE EL FORMULARIO
VIRTUAL N° 621 Y LOS REGISTROS
ELECTRÓNICOS DE COMPRAS Y VENTAS**

Marco Herrada Córdova

Publicado el
21/09/2020

CASOS PRÁCTICOS IGV

Controversias entre el Formulario Virtual N° 621 y los registros electrónicos de compras y ventas

RESUMEN

La determinación del IGV de cada periodo tributario se efectúa en virtud de la aplicación de las normas establecidas tanto en la Ley del IGV como su Reglamento; no obstante ello, a nivel práctico podrían existir situaciones en que la determinación del IGV declarado no coincida con los registros de Compras y Ventas, sin embargo, se tendrá que analizar cada caso en concreto para determinar si ello deviene o no en una infracción tributaria. En el siguiente informe analizaremos algunos de esos supuestos que pueden generar dichas diferencias.

MARCO HERRADA CÓRDOVA

Asesor y consultor tributario-contable. Contador Público Colegiado. Titulado en Contabilidad y Auditoría por la Universidad de Piura (UDEP). Con especialización en Tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). Ex servidor público de la Sunat, ex auditor tributario en Price Waterhouse Coopers - PwC Perú y Baker Tilly Perú.

Palabras claves: IGV / Crédito fiscal / Formulario Virtual N° 621 / Registro de Compras electrónico / Registro de Ventas electrónico / Reintegro de IGV.

INTRODUCCIÓN

El Formulario Virtual N° 621 - IGV Renta Mensual (en adelante, FV 621) es de uso obligatorio desde el periodo setiembre 2018 y se puede presentar a través a través de tres formas:

- Mediante la web de la Sunat, a través de la nueva plataforma Declara Fácil
- Formulario 621 para aplicativo PC, previa descarga e instalación
- App Sunat

Para aquellos contribuyentes que llevan los registros de Compras y Ventas de manera electrónica y los presentan con anterioridad a la presentación del FV 621 tienen la **ventaja** de que cuando ingresen al formulario visualizarán los casilleros y montos ya completados en función de lo informado previamente en sus libros electrónicos; no obstante, **existen casos en que dicha información debe ser modificada** por el propio contribuyente a efectos de realizar la determinación del IGV conforme a la legislación vigente.

En el siguiente artículo se analizarán algunos ejemplos mediante los cuales se pueden presentar situaciones que no ameritan la modificación de la información previamente cargada en el FV 621 y otros casos en donde su modificación sí resulta procedente; no obstante, se deberá contar en cada caso con los papeles de trabajo que sustenten la correcta determinación del impuesto declarado.

Caso práctico 1: comprobantes de pago no anotados en el Registro de Compras

La empresa Lindemann S.A.C. nos presenta sus papeles de trabajo con la siguiente información:

Liquidación de impuestos agosto 2020

Ventas facturadas: 315,000 IGV débito fiscal: 56,700

Compras con IGV: 275,000 IGV crédito fiscal: 49,500

IGV por pagar: 7,200

Se sabe que todas las facturas de compra que sustentan dicho crédito fiscal fueron emitidas en el mes de agosto y la empresa no arrastra saldo a favor de IGV ni cuenta con retenciones o percepciones efectuadas.

Al momento de elaborar y presentar sus libros electrónicos de compras y ventas, **no se anotó un grupo de comprobantes de pago** (facturas) por concepto de servicios de mantenimiento de equipos emitidos en **agosto** que sustentaban un crédito fiscal por S/ 15,000, ello debido a un error involuntario al momento de subir la información a través del PLE. Por ello, el **monto de IGV por pagar cargado en el FV 621 resulta mayor** al que la empresa habría planificado pagar. Se sabe además que la detacción fue pagada dentro de los cinco primeros días hábiles del mes de setiembre a efectos de ejercer el crédito fiscal en ese periodo.

Nos preguntan si la empresa puede subsanar su Registro de Compras correspondiente a agosto ya enviado a fin de modificar la información consignada en el FV 621 incluyendo dichas compras de agosto.

Solución**1. Anotación en el Registro de Compras electrónico (uso de estados de operación)**

Los registros electrónicos de compras y ventas **no pueden ser rectificados**, es decir, que solo pueden ser generados una sola vez, acorde a lo señalado en el inciso d) del artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT.

“El envío del Resumen de cada Registro Electrónico deberá efectuarse **una sola vez** luego de haber finalizado el mes al cual corresponde el registro de las actividades y operaciones según el caso” (el resaltado es nuestro).

Con ello se puede determinar que **los registros de Compras y Ventas electrónicos no pueden ser materia de rectificación una vez enviados**; no obstante, dentro de sus estructuras se han dispuesto “estados de operación” que permiten en algunos casos **corregir** alguna información errada o no anotada en el periodo que se está informando, según el tipo de libro o registro correspondiente.

En el caso del **Registro de Compras** electrónico se han dispuesto **cinco estados** de operación:

Estado de Operación	Situación aplicable para el Registro de Compras electrónico
0	Cuando el comprobante de pago o documento no da derecho al crédito fiscal.
1	Cuando se anota el comprobante de pago o documento en el periodo que se emitió o que se pagó el impuesto, según corresponda, y da derecho al crédito fiscal.
6	Cuando la fecha de emisión del comprobante de pago o de pago del impuesto, por operaciones que dan derecho a crédito fiscal, es anterior al periodo de anotación y esta se produce dentro de los doce meses siguientes a la emisión o pago del impuesto, según corresponda.
7	Cuando la fecha de emisión del comprobante de pago o pago del impuesto, por operaciones que no dan derecho a crédito fiscal, es anterior al periodo de anotación y esta se produce luego de los doce meses siguientes a la emisión o pago del impuesto, según corresponda.
9	Cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior.

Para el caso planteado se tiene que, por un error, se omitió registrar en el Registro de Compras de agosto 2020 parte de los comprobantes de pago que dan derecho al crédito fiscal del IGV que **debieron** ser anotados con estado de operación 1 (pero no se hizo).

A efectos de subsanar la omisión se deberá esperar al envío del Registro de Compras del mes siguiente (**setiembre**) y proceder a anotar dichos comprobantes con **estado de operación 6**, dado que para ese mes corresponderán a un mes anterior al periodo de presentación. Obsérvese que **no corresponde el uso del estado 9** en el periodo setiembre, ya que ese supuesto se utiliza para ajustar o rectificar una operación anotada en el periodo anterior.

2. Derecho al crédito fiscal

Los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV establecen los requisitos sustanciales y formales que son necesarios para ejercer el derecho al crédito fiscal.

Por su parte, el artículo 2 de la Ley N° 29215¹ establece que los comprobantes de pago y documentos a que se refiere el inciso a) del artículo 19 de la Ley del IGV **deberán haber sido anotados en el Registro de Compras** en las hojas que correspondan al mes de su emisión o a los doce meses siguientes, **debiéndose ejercer en el periodo al que corresponda la hoja en la que dicho comprobante o documento hubiera sido anotado**.

Como se observa, el derecho al crédito fiscal solamente se podrá ejercer una vez anotado el comprobante de pago en el Registro de Compras y en el periodo de anotación.

En el caso del Registro de Compras electrónico propiamente no se efectúa una anotación en hojas; no obstante, resulta importante citar el inciso c) de la **Resolución de Superintendencia N° 379-2013/SUNAT**:

¹ Ley que fortalece los mecanismos de control y fiscalización de la Administración Tributaria respecto a la aplicación del crédito fiscal. Publicada el 23/04/2008 y vigente a partir del día siguiente.

“b) Para generar los Registros Electrónicos así como para registrar en ellos las **actividades u operaciones del mes de generación**, y por los meses siguientes, el generador utilizará el SLE-PLE y enviará el Resumen del Registro de Ventas e ingresos y del Registro de Compras.

c) Se entenderá generado cada Registro Electrónico y, autorizado por la Sunat, con la **emisión de la primera Constancia de Recepción**”.

Es decir, que la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras electrónico se dará una vez enviado el resumen del Registro de Compras y de haberse generado la constancia de recepción, **por lo que se deberán considerar anotados a partir del periodo de envío de dicho Registro de Compras**.

En el caso de la empresa Lindemann S.A.C., las operaciones de compra no anotadas en el Registro de Compras de agosto **podrán ser anotadas recién en el Registro de Compras del mes de setiembre con estado 6 y a partir de dicho periodo se podrá ejercer el derecho al crédito fiscal**.

3. Declaración jurada vía el FV 621

En función de lo indicado, corresponderá a la empresa realizar la declaración del FV 621 por el **periodo de agosto** considerando solamente las operaciones **que hayan sido anotadas correctamente en el Registro de Compras de agosto**.

Por lo tanto, su determinación de impuestos quedará de la siguiente manera:

Concepto	Base imponible	Tributo
Ventas netas	315,000	56,700
Compras netas	191,667	34,500
Impuesto resultante		22,200

Las operaciones de compra que no fueron anotados en el periodo de agosto podrán dar derecho a crédito fiscal a partir del periodo de setiembre en tanto sean anotadas en el Registro de Compras de ese periodo utilizando el estado 6.

4. Aspectos contables

Al margen de que los comprobantes de pago del periodo agosto no se hayan anotado en el Registro de Compras, las operaciones sí deben registrarse contablemente –en atención al criterio del devengo–, por lo cual el IGV que otorga derecho a crédito fiscal de las compras no anotadas deberá acumularse en la subcuenta 167 Tributos por acreditar (incorporada por el PCGE modificado 2019)² y luego efectuarse la reclasificación correspondiente en el periodo que se ejerce el crédito fiscal, como se muestra a continuación:

² A mayor abundamiento se recomienda revisar nuestro artículo “Dinámica contable de la subcuenta 167 Tributos por acreditar”, publicado en nuestra revista de la 2^a quincena de marzo de 2020 (pp. 61-64).

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE

			X _____	
63	Gastos de servicios prestados por terceros		83,333.0	
	634	Mantenimiento y reparaciones	0	
	6343	Propiedad, planta y equipo	83,333.0	
			0	_____
16	Cuentas por cobrar diversas - Terceros		15,000.0	
	167	Tributos por acreditar	0	
	1673	IGV por acreditar en compras	15,000.0	
			0	_____
42	Cuentas por pagar comerciales terceros		98,333.0	
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas	98,333.0	
			0	_____
31/08	Por los servicios de mantenimiento prestados en el mes de agosto.			
X _____				
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema público de pensiones y de salud por pagar		15,000.0	
	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto General a las Ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia	15,000.0	
			0	_____
16	Cuentas por cobrar diversas - Terceros		15,000.0	
	167	Tributos por acreditar		
	1673	IGV por acreditar en compras		
			15,000.0	
			0	_____
30/09	Por la reclasificación del IGV en la oportunidad que otorga derecho al crédito fiscal.			

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE

Caso práctico 2: notas de crédito emitidas superiores a las ventas facturadas

La empresa Kruspe Landers S.R.L. ha realizado una venta gravada por un monto (sin IGV) de **S/ 36,700** en el mes de **julio**; no obstante, en dicho periodo tuvo que emitir **2 notas de crédito por la anulación** de 2 facturas que se habían emitido en el mes de **marzo** por anticipos cobrados por servicios a ser brindados en meses posteriores y cuya base imponible fue de **S/ 70,000**, ello dado que ya no serán brindados por la empresa, efectuándose la devolución al cliente del importe cobrado en el mes de marzo.

¿Cómo deberá presentar la empresa su FV 621 y su Registro de Ventas por el periodo de julio?

Solución**1. Anulaciones sobre servicios no realizados**

Conforme al artículo 26 de la Ley del IGV, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de operaciones del periodo se podrá deducir:

“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 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.

(...)

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

Conforme a ello, en el caso de **servicios no realizados** no bastará solo con la emisión de la nota de crédito, sino que además se haya realizado la devolución del importe cobrado en el mes de marzo.

En el caso planteado se precisa que sí se realizó la devolución de la totalidad del dinero, por lo tanto, se cumple el requisito para realizar el ajuste al débito fiscal en el periodo tributario julio 2020.

2. Registro de Ventas electrónico

Para efectos de la presentación del Registro de Ventas electrónico, **se deberá declarar el íntegro de facturas y notas de crédito que hayan sido emitidas en el mes de presentación**.

En el caso planteado, si bien la empresa **no podrá considerar** el íntegro de notas de crédito emitidas en el mes de julio en su FV 621, ello no impedirá que pueda presentar su Registro de Ventas con el íntegro de facturas y notas de crédito emitidas en el mes de julio, lo que implica que se obtenga un **importe neto en negativo en dicho periodo**.

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE

No obstante, para el **periodo agosto**, donde puede descontar esas notas de crédito en su FV 621, se generará una diferencia entre lo declarado en el Registro de Ventas de agosto y lo registrado en el FV 621, por lo que corresponderá al contribuyente realizar la modificación manual del formulario a fin de descontar los S/ 33,300 emitidos en julio, pero que no pudieron ser incluidos en el FV 621 de dicho mes.

Bajo el supuesto de que en el mes de setiembre sus ventas fueron de S/ 50,000, las diferencias quedarán de la siguiente manera:

	BI. Registro de Ventas	FV 621 (neto)	Diferencias
Periodo julio	(33,300)	0	(33,000)
Periodo agosto	50,000	16,700	33,300

En caso de que la Administración Tributaria notifique inconsistencias entre lo declarado en el FV 621 y los registros de Ventas electrónicos, se deberá presentar la información de sustento respaldada a través de papeles de trabajo a fin de subsanar la inconsistencia.

3. Llenado del FV 621

El FV 621 nos presenta entre los casilleros de ventas que pueden ser llenados los siguientes:

Ventas Netas Gravadas		Descuentos concedidos y/o Dev de ventas	
100	0	101	0
102	0	103	0

La casilla 100 es aplicable para la declaración de las facturas de ventas emitidas en el periodo y gravadas con IGV, y la casilla 102 corresponde a los descuentos o devoluciones efectuados en el periodo y que se encuentran sustentados mediante la correspondiente nota de crédito. No obstante, se ha previsto en el formulario de declaración que el monto declarado en el casillero 102 no puede ser mayor al monto declarado en la casilla 100, por lo que no resulta posible declarar el total de notas de crédito que se hayan emitido en el periodo. En consecuencia, la empresa solo podrá presentar el FV 621 de la siguiente manera:

Periodo 07/2020

Ventas Netas Gravadas		Descuentos concedidos y/o Dev de ventas	
100	36700	101	6606
102	36700	103	6606

Como se observa, si bien los montos de notas de crédito emitidas son por un total de S/ 70,000, para efectos de la presentación de la declaración jurada mensual, solo se podrán considerar las notas de crédito hasta el límite de las ventas gravadas, las cuales

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE

ascienden a S/ 36,700. No obstante, la diferencia no aplicada no se pierde, sino que se deberá llevar a través de papeles de trabajo para el siguiente periodo, donde podrá declararse en el FV 621, siempre que haya ventas gravadas suficientes que permitan su registro, si no, se arrastrará a los meses subsiguientes.

Caso práctico 3: reintegro del crédito fiscal por venta de activos

La empresa Landers Riedel S.A.C. compró una camioneta para reparto de productos el 20/04/2019 por un monto de S/ 64,500 (sin IGV). Con fecha 01/09/2020, producto de la baja de sus ventas, optó vender dicho vehículo a un valor de S/ 40,000 (sin IGV).

La empresa está por declarar el periodo de setiembre y para efectos de la determinación del impuesto se sabe lo siguiente:

- La empresa ya presentó sus registros de Compras y Ventas electrónicos dentro de la fecha de vencimiento, determinando en el primer libro un monto de operaciones gravadas por S/ 103,500 y un IGV con derecho a crédito fiscal de S/ 18,630.
- El vehículo se empezó a utilizar desde el 02/05/2020 y tiene una depreciación acumulada a agosto de 2020 ascendente a S/ 17,200.

Nos consultan cómo deberá reflejarse el reintegro del crédito fiscal del IGV para efectos de la presentación de la declaración jurada mensual FV 621.

Solución

1. Reintegro del IGV

Conforme al artículo 22 de la Ley del IGV, se deberá realizar el reintegro del crédito fiscal cuando se realice la venta de bienes depreciables que conforman parte del activo fijo, siempre que se den las siguientes condiciones.

- La venta del activo fijo se realice antes de los 2 (dos) años de haberse puesto en funcionamiento; y
- A un precio menor al de su adquisición

En el caso planteado ocurren ambos supuestos, por lo que se deberá realizar el reintegro de la siguiente manera:

Valor de adquisición (A):	S/ 64,500
Valor de venta (B):	<u>S/ 40,000</u>
Base para el cálculo del reintegro (A-B):	S/ 24,500
IGV para reintegro (18 % * 24,500):	S/ 4,410

2. Elaboración del FV 621

Bajo el supuesto de que la empresa haya presentado sus registros de Compras y Ventas electrónicos antes de la fecha de presentación del FV 621, este formulario nos mostrará en sus casilleros la información que se encuentra consignada en el Registro de Compras electrónico enviado. No obstante, a efectos de cumplir con lo señalado en la normativa

SETIEMBRE - MES DEL PROFESIONAL CONTABLE

del IGV, se deberá modificar la información cargada a fin de cumplir con el reintegro del crédito fiscal:

	Base	IGV
Compras anotadas en el Registro de Compras electrónico	103,500.00	18,630.00
Ajuste por reintegro del crédito fiscal	<u>(24,500.00)</u>	<u>(4,410.00)</u>
Compras gravadas a declarar en el casillero 107	79,000.00	14,220.00

3. Registro contable

El registro contable del reintegro del crédito fiscal, bajo el PCGE modificado 2019, será de la siguiente manera:

64	Gastos por tributos	4,410.00
641	Gobierno nacional	
6411	Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo	<u>4,410.00</u>
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema público de pensiones y de salud por pagar	4,410.00
401	Gobierno nacional	
4011	Impuesto General a las Ventas	
40111	IGV - Cuenta propia	<u>4,410.00</u>
01/09	Por el reintegro del crédito fiscal por la venta del activo.	

4. Conclusión

Como se comentó al inicio del artículo, existirán supuestos en los cuales podrá haber diferencias entre lo anotado en los libros y/o los registros electrónicos versus el FV 621; no obstante, en algunos supuestos como los casos 2 y 3, resulta válido realizar la modificación de la información a declarar.

Si bien la Administración Tributaria suele realizar cruces de información y notificar a los contribuyentes las diferencias detectadas entre el FV 621 y los registros de Compras y Ventas electrónicos, será deber del contribuyente sustentar cada caso con los respectivos papeles de trabajo que respalden la determinación del impuesto mensual.
