

*BOLETIN N° 0019-08*

## **RESOLUCIONES DE SUNAT Y TRIBUNAL FISCAL REFERENTE A RECONOCIMIENTO DE INGRESOS – DEVENGADO**

En lo referente al reconocimiento de ingresos para el pago a cuenta citamos a las siguientes resoluciones:

### **Sumilla:**

1. Si, por ejemplo, un ingreso se devenga en noviembre de 2008 pero la empresa toma conocimiento del mismo en febrero de 2009, dicho ingreso debe ser considerado para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período tributario en el que se devengó.
2. Las empresas que se dedican a proveer de profesionales médicos a terceros, no se encontrarán incluidas en la prohibición de acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta prevista en el literal x.1 del inciso b) del artículo 118° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **INFORME N° 187-2008-SUNAT/2B0000**

#### **MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. Por ejemplo, si un ingreso se devenga en noviembre de 2008, pero la empresa toma conocimiento del mismo en febrero de 2009, ¿dicho ingreso debe ser parte de la base del pago a cuenta en el ejercicio 2009 o en el ejercicio 2008?
2. Teniendo en cuenta que el literal x.1 del inciso b) del artículo 118° del Decreto Legislativo N° 968 establece que quedan excluidas del Régimen Especial de Renta las actividades de médicos y odontólogos, ¿las sociedades cuyo giro social sea el de prestar servicios médicos a clínicas o a personas a través de la contratación de médicos, podrán acogerse al referido Sistema?

## BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>(1)</sup>, y normas modificatorias, incluido el Decreto Legislativo N° 968<sup>(2)</sup> (en adelante, TULO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>(3)</sup>, y normas modificatorias.

## ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57° del TULO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Agrega la norma que las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

De otro lado, conforme a la doctrina *“en el sistema de lo ‘devengado’, también llamado ‘causado’, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio”*<sup>(4)</sup>.

A mayor abundamiento, cabe tener en cuenta que en virtud de “lo devengado”, *“los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no) (...)”*<sup>(5)</sup>.

Así pues, para efecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría resulta irrelevante la fecha en la cual se tomó conocimiento de un ingreso, debiéndose considerar la fecha en que el mismo se devengó.

En ese orden de ideas, si, por ejemplo, un ingreso se devenga en noviembre de 2008 pero la empresa toma conocimiento del mismo en febrero de 2009, dicho ingreso debe ser considerado para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período tributario en el que se devengó.

2. En lo que concierne a la segunda consulta, entendemos que la misma se encuentra referida a empresas que prestan el servicio de provisión de profesionales médicos a terceros.

Al respecto, cabe indicar que conforme a lo dispuesto en el literal x.1 del inciso b) del artículo 118° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no podrán acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta los sujetos que, según la revisión de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU aplicable en el Perú según las normas correspondientes; realicen actividades de médicos y odontólogos.

De acuerdo con la CIIU – Revisión 3, la Clase 8512 Actividades de médicos y odontólogos “(...) abarca las actividades de consulta y tratamiento por médicos de medicina general y especializada, incluso los cirujanos y odontólogos, comprende las actividades de dichos profesionales en instituciones de atención de la salud (entre ellas las clínicas y los servicios de hospital para pacientes externos y las sociedades integradas por grupos de médicos cuyos servicios deben pagarse por adelantado) y en consultorios privados. Se incluyen además las actividades realizadas en clínicas de empresas, escuelas, hogares de ancianos, organizaciones sindicales y asociaciones profesionales, así como en el domicilio de los pacientes. Por lo general los pacientes son ambulatorios y pueden ser remitidos a un especialista por el médico de medicina general”.

Agrega que “las actividades de atención odontológica pueden ser generales o especializadas y llevarse a cabo en consultorios privados y en clínicas de pacientes externos, incluso las clínicas de empresas, escuelas, etc., así como en salas de operaciones”.

En ese sentido, resulta claro que las empresas que se dedican a proveer de profesionales médicos a terceros no se encuentran comprendidas en la Clase 8512 de la CIIU([6](#)).

En consecuencia, las empresas que se dedican a proveer de profesionales médicos a terceros, no se encontrarán incluidas en la prohibición de acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta prevista en el literal x.1 del inciso b) del artículo 118° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

## **CONCLUSIONES:**

1. Si, por ejemplo, un ingreso se devenga en noviembre de 2008 pero la empresa toma conocimiento del mismo en febrero de 2009, dicho ingreso debe ser considerado para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período tributario en el que se devengó.
2. Las empresas que se dedican a proveer de profesionales médicos a terceros, no se encontrarán incluidas en la prohibición de acogerse al Régimen Especial del Impuesto a la Renta prevista en el literal x.1 del inciso b) del artículo 118° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

## **Sumilla:**

1. Tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:
  - a. Fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.
  - b. Fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal, la fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5° del RCP éste debe ser emitido; o, la fecha en que efectivamente se emita; lo que ocurra primero.
2. Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

## **INFORME N° 021-2006-SUNAT/2B0000**

### **MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. En las prestaciones de servicios, ¿cuál es el sentido y alcance de la frase "*cuando se emita el comprobante de pago*" establecida textualmente en el inciso c) del artículo 4° de la Ley del IGV, que determina que en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha que se percibe la retribución, lo que ocurra primero?
2. En la prestación de servicios por personas jurídicas, para el Impuesto a la Renta, ¿se considerará la fecha en que se percibe el ingreso, o cuando se emite la factura?

### **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° 055-99-EF<sup>(1)</sup> y normas modificatorias (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>(2)</sup>, cuyo Título I fue sustituido por el Decreto Supremo N° 136-96-EF<sup>(3)</sup> y normas modificatorias, entre ellas el Decreto Supremo N° 130-2005-EF<sup>(4)</sup> y el Decreto Supremo N° 186-2005-EF<sup>(5)</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>(6)</sup> y normas modificatorias (en adelante, RCP).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>(7)</sup> y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

## ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que el inciso c) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV establece que, en la prestación de servicios, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero<sup>(8)</sup>.

De otro lado, el numeral 1 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del IGV define lo que debe entenderse por "fecha en que se percibe un ingreso o retribución" y "fecha en que se emita el comprobante de pago".

Así, conforme al inciso c) de la norma citada se entiende por "fecha en que se percibe un ingreso o retribución", la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Por su parte, el inciso d) del numeral 1 del artículo 3° del mencionado Reglamento<sup>(9)</sup> dispone que se entiende por "fecha en que se emita el comprobante de pago", la fecha en que, de acuerdo al RCP, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Ahora bien, el numeral 5 del artículo 5° del RCP establece que tratándose de la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y arrendamiento financiero, los comprobantes de pago deberán ser entregados, cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero:

- La culminación del servicio.
- La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.
- El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

2. Así pues, conforme se puede apreciar de las normas antes glosadas, tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de lo que ocurra primero:

- a. En la fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada o aquella en que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero.
- b. En la fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal alguna de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:
  - La fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5° del RCP, el comprobante de pago debe ser emitido; o,
  - La fecha en que efectivamente se emita.

En ese sentido, por ejemplo, si por la prestación de un servicio no se ha percibido aún retribución alguna ni se ha emitido el comprobante de pago respectivo, pese a que según lo establecido en el RCP ya surgió la obligación de emitirlo, el nacimiento de la obligación tributaria del IGV se habrá producido en la oportunidad en que el comprobante de pago debió emitirse de acuerdo con el RCP.

3. En lo que concierne a la segunda consulta, cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Agrega la norma que, las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

Ahora bien, conforme a la doctrina *"en el sistema de lo 'devengado', también llamado 'causado', se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio"*<sup>(10)</sup>.

A mayor abundamiento, en virtud del criterio de "lo devengado", en contraste con el criterio de lo percibido, *"los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no)*

(...)“(11).

Teniendo en consideración lo antes expuesto, para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no). En ese sentido, resulta irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

## **CONCLUSIONES:**

1. Tratándose de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria para efectos del IGV, se origina en cualquiera de las siguientes oportunidades, dependiendo de cuál ocurra primero:
  - a. Fecha en que se percibe la retribución o ingreso, entendiéndose como tal, la fecha de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.
  - b. Fecha en que se emita el comprobante de pago, entendiéndose como tal, la fecha en que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 5° del RCP éste debe ser emitido; o, la fecha en que efectivamente se emita; lo que ocurra primero<sup>(9)</sup>.
2. Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

Lima, 18 de enero 2006.

**Original firmado por:**  
**CLARA URTEAGA GOLDSTEIN**  
**Intendente Nacional Jurídico**



## **RTF N° 09518-2-2004**

Se confirma la apelada respecto a: Sanciones administrativas fiscales al no ser gastos deducibles. El Banco de Datos de hidrocarburos es un activo intangible de duración no limitada, por lo que no podía deducirse su amortización. Se revoca la apelada respecto a: Transferencias al Tesoro Público realizadas por la recurrente son deducibles cuando se devengan por cuanto es aplicable el régimen tributario común aplicable a empresas privadas. Diferimiento de ingresos: Se reparan notas de débito emitidas en 1998 y 1997 por demora en transporte de hidrocarburos a clientes, al considerarse que los ingresos debieron imputarse al ejercicio en que se devengó el gasto por servicio de transporte, señalando la recurrente que las

demoras fueron registradas en el período en que se recibieron las facturas. Se indica que los ingresos se reconocen a medida que se ganan y no cuando se cobran, necesitándose para su reconocimiento que su monto sea estimado confiablemente, así como el importe de los costos incurridos o a ser incurridos relacionados con el ingreso, debiéndose registrar simultáneamente ingresos y gastos, no pudiéndose reconocer ingresos cuando los gastos vinculados no se puedan estimar confiablemente. De la revisión de 3 notas de débito no se evidencia con claridad que la recurrente pudiera determinar en forma confiable los ingresos, careciendo de sustento lo indicado por la Administración respecto a que por el sólo hecho de haber provisionado los costos de demoras en 1996 y 1997, los ingresos eran de dichos ejercicios. La Administración debió verificar la documentación que sustentaba dichas provisiones a fin de determinar si a dicha fecha eran deducibles, lo que no efectuó. Gastos de ejercicios anteriores.

***FUENTE: GGI - Tax & Legal***

**Vargas Alencastre, Garcia & Asociados  
Sociedad Civil de Responsabilidad Ltda.**

**Fima Miembro de  
Geneva Group International**

[www.vagperu.com](http://www.vagperu.com)

*Av. República de Panamá 3576 – Of. 1101, San Isidro – Lima - Perú*