

**INFORME N.° 005-2017-SUNAT/5D0000**

En relación con la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría que es efectuada por los contribuyentes dentro del plazo de prescripción, se consulta lo siguiente:

1. ¿Los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio pero antes de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto que los incluye?
2. ¿Los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto pero antes de la presentación de la declaración rectificatoria que los incluye?

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).

**ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con lo establecido por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 57° 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.

Asimismo, el penúltimo párrafo del citado artículo 57° establece que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

Al respecto, cabe indicar que en la segunda conclusión del Informe N.° 044-2006-SUNAT/2B0000<sup>(1)</sup> se ha señalado, tratándose de servicios prestados y culminados en diciembre 2004, y cuyo comprobante de pago fue emitido en enero 2005, que en aplicación del criterio de lo devengado recogido por la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto que se genera por dicho servicio se considera que corresponde al ejercicio 2004.

A su vez, en la Carta N.° 035-2011-SUNAT/200000<sup>(2)</sup> se señala que la segunda conclusión a la que hace referencia el Informe N.° 044-2006-SUNAT/2B0000 resulta plenamente aplicable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, tratándose de casos de

---

<sup>1</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://intranet/intranet/inicio/legal/LEG/informes/2006/i0442006.htm>).

<sup>2</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/c035-2011.pdf>).

comprobantes de pago que sustentan servicios prestados en el ejercicio anterior.

Así pues, se tiene que, como regla general, la imputación de los gastos para determinar las rentas de tercera categoría debe efectuarse en el ejercicio en que estos se hayan devengado.

2. De otro lado, el inciso a) del artículo 59° del Código Tributario dispone que por el acto de determinación de la obligación tributaria el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento o Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Dicho numeral añade que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria; presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada<sup>(3)</sup>.

Por su parte, el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta Ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable, en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

De las normas citadas fluye que para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, los contribuyentes están obligados a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, existiendo la obligación de consignar en esta, por mandato imperativo de la norma, los datos solicitados por la Administración Tributaria en forma correcta y sustentada, a la fecha de su presentación, incluso cuando tales declaraciones sean rectificatorias de otras presentadas con anterioridad.

Ello considerando que la declaración tributaria es un acto formal por el cual se manifiesta a la Administración Tributaria la existencia y cuantía de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, siendo que para dicho efecto deberá contarse con la documentación sustentatoria del gasto considerado en la determinación de la aludida renta neta imponible, y más aún cuando dicha declaración tiene el carácter de declaración jurada.

3. Ahora bien, el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP).

Añade que tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que a la fecha de emisión del comprobante:

---

<sup>3</sup> Cabe indicar que la norma citada es de aplicación incluso tratándose de las declaraciones rectificatorias, que es una de las declaraciones reguladas en el citado artículo 88°.

- (i) Tenga la condición de no habido, según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.
- (ii) La SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

Además, dicho inciso prevé que no se aplicará lo previsto en este en los casos en que, de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

De la norma citada fluye que para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, en general, los gastos deben estar sustentados en sus respectivos comprobantes de pago (que cumplan con los requisitos y características mínimos establecidos por el RCP); salvo los casos en que la normativa del Impuesto a la Renta permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Considerando todo lo antes señalado se puede afirmar que para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría que efectúan los contribuyentes en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, únicamente deben considerar los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate respecto de los cuales se cuente, hasta la fecha de dicha declaración, con los comprobantes de pago que los sustentan, aun cuando estos hubieran sido emitidos con retraso.

4. De otro lado, cabe mencionar que el primer párrafo del numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario señala que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, vencido el cual la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Agrega el último párrafo del mencionado numeral 88.2, que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75°<sup>(4)</sup> o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

---

<sup>4</sup> El mencionado artículo establece que tratándose de procesos de fiscalización o verificación, previamente a la emisión de las Resoluciones de Determinación y de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique; siendo que, en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. Añade que la documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Conforme a lo expuesto en los párrafos precedentes, se tiene que el artículo 88° del Código Tributario establece límites temporales para que la presentación de las declaraciones rectificatorias surta efectos:

- a) El vencimiento del plazo de prescripción; y,
- b) Cuando existan procesos de verificación o fiscalización en trámite, el vencimiento del plazo otorgado por la Administración Tributaria al que hace referencia su artículo 75° o la fecha de culminación de tales procesos; los cuales no aplican a los casos en que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Cabe indicar que, en relación con el entonces artículo 88° del Código Tributario, en lo que respecta a los mismos límites establecidos para el caso en que existan procesos de verificación o fiscalización en trámite, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N.° 14157-3-2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que *“(...) Esta disposición encuentra su fundamento en el hecho que en los supuestos mencionados ya existe un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto a la situación tributaria del deudor tributario, de modo que no se justifica que surta efecto la presentación de una declaración jurada rectificatoria que determine una menor obligación tributaria, siendo que en el caso que exista discrepancia sobre los resultados de la fiscalización, el deudor tributario tiene expedito su derecho a iniciar el respectivo procedimiento contencioso tributario”*<sup>(5)</sup>.

5. Por su parte, el artículo 59° del Código Tributario establece que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y, b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, su artículo 60° señala que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) Por acto o declaración del deudor tributario o, 2) Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Además, el artículo 61° del Código Tributario dispone que la determinación de la obligación tributaria realizada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada en dicha declaración determinativa.

Como puede apreciarse, la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el deudor tributario o por la Administración Tributaria y puede iniciarse por acto o declaración del primero o por esta última; siendo que respecto de la determinación practicada por el deudor tributario, la Administración Tributaria puede fiscalizar o verificar lo declarado a efectos de constatar la exactitud o no de la información proporcionada por aquel, y de su determinación.

6. De todo lo antes señalado fluye que en el ejercicio de su facultad de determinación y fiscalización de la obligación tributaria de los contribuyentes,

---

<sup>5</sup> [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2008/resolucion/2008\\_3\\_14157.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2008/resolucion/2008_3_14157.pdf); en: Portal del Tribunal Fiscal.

la Administración Tributaria puede valerse, entre otros (y, por ende, no únicamente), de la información contenida en las declaraciones determinativas presentadas por estos, incluyendo sus rectificatorias, pero una vez que ya exista un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto a la situación tributaria del deudor tributario, incluso en la forma de conclusiones a que alude el artículo 75° del Código Tributario que no se han desvirtuado por este hasta el vencimiento del plazo a que alude ese mismo artículo, carece de objeto que se dé efecto a las declaraciones determinativas que se presenten luego que la Administración Tributaria ya cuente con dicho pronunciamiento.

Siendo ello así, se puede afirmar que la norma que subyace en lo dispuesto en el último párrafo el numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario es que no surtirá efectos toda declaración (sea rectificatoria o no) presentada con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

7. En consecuencia, respecto de la primera y segunda consultas, para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría que es efectuada por los contribuyentes en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, presentada dentro del plazo de prescripción y, de ser el caso, antes del vencimiento del plazo otorgado por la Administración Tributaria al contribuyente según lo dispuesto en el artículo 75° o antes de culminado el proceso de verificación o fiscalización del referido impuesto:
  - a) Son deducibles los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate, aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio pero hasta la fecha de presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto que los incluye.
  - b) Tratándose de declaraciones rectificatorias, los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto pero hasta la fecha de presentación de la declaración rectificatoria que los incluye.

## **CONCLUSIONES:**

Para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría que es efectuada por los contribuyentes en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, presentada dentro del plazo de prescripción y, de ser el caso, antes del vencimiento del plazo otorgado por la Administración Tributaria al contribuyente según lo dispuesto en el artículo 75° o antes de culminado el proceso de verificación o fiscalización del referido impuesto:

1. Son deducibles los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate, aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio pero hasta la fecha de presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto que los incluye.

2. Tratándose de declaraciones rectificatorias, los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto pero hasta la fecha de presentación de la declaración rectificatoria que los incluye.

Lima, 20 ENE. 2017

Original firmado por:

**FELIPE EDUARDO IANNAZONE SILVA**

Gerente Jurídico Tributario

Por: ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc

CT0023-2017

CT0024-2017

CT0025-2017

IMPUESTO A LA RENTA – Gastos deducibles