

**CARTA N.º 043-2015-SUNAT/600000**

**Lima, 5 de Agosto de 2015**

**Señor  
JORGE ELÍ VARGAS TSURUDA  
Gerente General  
Cámara de Comercio e Industria Peruano Japonesa  
Presente.-**

Asunto : Impuesto a la Renta: Valor de mercado de servicios gratuitos

Referencia : Carta s/n del 19.5.2015  
(Expediente N.º 000-TI0001-2015-343354-3 de fecha 19.5.2015)

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual formula las siguientes consultas:

1. ¿Las empresas que prestan servicios a título gratuito que no son arrendamientos ni préstamos, deben considerar una renta imputada en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta?
2. ¿Dichas empresas deben considerar algún "ingreso presunto" en su declaración mensual del Impuesto a la Renta?

En cuanto a la primera consulta, es pertinente indicar que en el Informe N.º 090-2006-SUNAT/2B0000<sup>(1)</sup> se ha concluido que los servicios a los que se refiere el primer párrafo del artículo 32º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>(2)</sup> comprenden tanto a aquellos realizados a título oneroso, como a aquellos realizados a título gratuito por empresas, los cuales deberán ser ajustados al valor de mercado para efecto del Impuesto a la Renta.

En efecto, de acuerdo con el criterio establecido en el Informe antes citado, "(...) el primer párrafo del artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de prestación de servicios realizados a título gratuito; lo cual implica que la normatividad del Impuesto a la Renta ha incorporado dentro del campo de aplicación de dicho impuesto a los servicios prestados a título gratuito, atribuyéndole el carácter de renta gravada".

En la misma línea de razonamiento, aunque referida a la transferencia gratuita de bienes, en el Informe N.º 002-2011-SUNAT/2B0000<sup>(1)</sup> se señala que "el primer párrafo del artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha

<sup>1</sup> Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

<sup>2</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

*establecido una ficción legal mediante la cual se imputa una renta a la transferencia de bienes realizada a título gratuito; incorporando de ese modo dentro de su campo de aplicación a la operación en mención y gravando con dicho Impuesto a la renta imputada”.*

Como se aprecia, en el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador, dentro de su libertad de configuración normativa, y en concordancia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 1° del citado TUO<sup>(3)</sup>, ha hecho uso de una ficción jurídica<sup>(4)</sup> por medio de la cual se imputa una renta, entre otros, en el supuesto de servicios realizados a título gratuito por empresas; así como introduce una norma de valoración para cuantificar la obligación tributaria contenida en la misma norma<sup>(5)</sup>.

En ese sentido, las empresas que prestan servicios a título gratuito, que no son arrendamientos ni préstamos, deben considerar una renta imputada en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en cuanto a lo indicado por su despacho en el sentido que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 03158-5-2005 y 03198-2-2006 ha señalado que el procedimiento previsto en el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se utiliza cuando se presentan dudas respecto del valor asignado a una operación, es pertinente indicar que, en principio:

- a) Las operaciones materia de análisis en dichas resoluciones (salidas de bienes no sustentadas) eran distintas a la que es materia de la consulta

---

<sup>3</sup> Según el cual, el Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>4</sup> Respecto a dicho concepto, Pérez de Ayala señala que *“Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real (...)” “Consiste en una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica (u otro complejo de proposiciones jurídicas) es aplicable a un determinado hecho, a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza, adaptándole a aquella proposición jurídica”.*

PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1970, pág. 16.

<sup>5</sup> Cabe indicar que si bien en el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a partir de la modificación introducida por la Ley N.º 28655, se establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado, debe entenderse que la expresión “a cualquier título” se refiere tanto a transacciones a título oneroso como gratuito.

En efecto, en la Exposición de Motivos del proyecto de la citada ley se ha indicado que a partir de la modificación efectuada al artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece la obligación de ajustar a valor de mercado la prestación de servicios aun cuando se hubiese efectuado a título gratuito.

Asimismo, es pertinente señalar que tanto en el Dictamen de la Comisión de Economía como en el Diario de los Debates de la Primera Legislatura Ordinaria de 2005, se alude a que el entonces proyecto de ley proponía establecer la obligación de ajustar a valor de mercado la prestación de servicios aun cuando se hubiese efectuado a título gratuito, con lo cual queda claro también la intención del legislador fue hacer uso de dicha ficción jurídica.

formulada por su gremio (cuál es la de una prestación de servicios a título gratuito).

- b) El texto del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vigente por los periodos materia de análisis en dichas resoluciones era el anterior a la modificación introducida por la Ley N.° 28655<sup>(6)</sup>, que solo consideraba como operaciones gravadas a las cuales se les debía asignar como valor de mercado, a las ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, más no a la prestación de servicios a título gratuito.

Asimismo, cabe señalar que en las resoluciones en cuestión el Tribunal Fiscal revocó los reparos acotados por esta Administración Tributaria, considerando que esta no había verificado que se había efectuado el retiro de bienes y ventas omitidas, respectivamente, a diferencia del supuesto materia de la consulta formulada por su representada, en el cual la premisa es que sí se ha prestado efectivamente servicios a título gratuito.

Por su parte, respecto a lo señalado por su despacho en el sentido que la regla de valor de mercado no constituye una renta imputada al no calificar como una renta de goce o disfrute establecida por la ley, cabe indicar que cuando el inciso d) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta alude a que el Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, no solo debe considerarse a las de goce o disfrute sino también a aquellas rentas imputadas que son ficciones o presunciones establecidas por la ley<sup>(7)</sup>.

Respecto a la segunda consulta, se remite el Informe N.° 086-2015-SUNAT/5D0000, mediante el cual se brinda atención a la misma.

Es propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,

Original firmado por:

**WALTER EDUARDO MORA INSÚA**  
Superintendente Nacional Adjunto Operativo (e)  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

rmh

<sup>6</sup> Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 29.12.2005.

<sup>7</sup> Sobre el particular, Cecilia Delgado Ratto señala que *“el ordenamiento ha optado por no establecer taxativamente un numerus clausus de supuestos configuradores de rentas imputadas, otorgando de este modo flexibilidad para la definición de dicha renta en cada caso concreto al permitir que sea finalmente el propio legislador el que delimite, dentro de su libertad de configuración normativa, qué hechos o supuestos implican la atribución de una renta imputada”*.

DELGADO RATTO, Cecilia. “Aproximaciones al Régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y Perspectivas”. Ponencia Individual en las VIII Jornadas de Derecho Tributario. Lima, 2004. Pág. 16.