

INFORME N.º 039-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas respecto a la emisión de recibos por honorarios electrónicos conforme al sistema creado por la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT:

1. ¿Se encuentra designado como emisor electrónico de dicho sistema, a partir del 1.1.2015, el personal militar y policial que presta servicios especiales de custodia a empresas de explosivos que son agentes de retención de rentas de cuarta categoría, en caso que no cuente con los recursos necesarios para emitir electrónicamente el referido comprobante de pago?
2. En caso la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, y a fin de sustentar gasto o costo para efectos tributarios, ¿es deducible el gasto sustentado en recibos por honorarios profesionales y notas de crédito en formato impreso que emita el personal militar o policial cuando preste servicios de custodia a empresas de explosivos a partir del 1.1.2015, dado que por su naturaleza especial estos servicios son prestados por dicho personal que no cuenta con las condiciones necesarias para emitir los aludidos comprobantes de manera electrónica?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IR).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT, que implementa la emisión electrónica del Recibo por Honorarios y el llevado del Libro de Ingresos y Gastos de manera electrónica, publicada el 14.10.2008 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 287-2014/SUNAT, que designa al segundo grupo de emisores electrónicos del Sistema de emisión electrónica creado por la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT, publicada el 20.9.2014.

ANÁLISIS:

1. Mediante el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT se aprueba el Sistema de Emisión Electrónica que permite,

entre otros, la emisión de recibos por honorarios electrónicos⁽¹⁾ y notas de crédito electrónicas⁽²⁾.

A tal efecto, el artículo 4° de la mencionada resolución de superintendencia prevé que la calidad de emisor electrónico se obtendrá por elección del sujeto, con la emisión del primer recibo por honorarios electrónico; o por la asignación a los sujetos que por determinación de la SUNAT deban emitir el recibo por honorarios electrónico, desde la fecha que esta señale y conforme se disponga en la resolución de superintendencia respectiva, obligación que también se extiende respecto de las notas de crédito electrónicas vinculadas a aquellos.

En relación con el segundo supuesto, cabe destacar que de acuerdo con el último párrafo del artículo 3° del dispositivo legal materia de análisis, la única condición para la designación por la SUNAT como emisor electrónico es que el sujeto perciba rentas de cuarta categoría; siendo que de acuerdo con el inciso b) del numeral 1 del artículo 5° de la misma resolución, la asignación de tal calidad determinará, entre otros, la obligación de emitir el recibo por honorarios electrónico, conforme se disponga en la resolución respectiva.

No obstante dicha obligación, el primer párrafo del artículo 6° de la referida resolución de superintendencia señala que si el emisor electrónico al que se le asignó esa condición está imposibilitado, por causas no imputables a él, de emitir el recibo por honorarios y/o la nota de crédito respectiva mediante SUNAT Operaciones en línea, podrá emitir, de ser el caso, el recibo por honorarios y/o la nota de crédito usando formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas.

Como se puede apreciar de la normativa antes citada, los sujetos a los que la SUNAT asigne la calidad de emisores electrónicos del Sistema de Emisión Electrónica de recibos por honorarios electrónicos están obligados a emitir estos comprobantes de pago conforme a lo señalado en la resolución de superintendencia respectiva, estando facultados a emitir recibos por honorarios en formatos impresos o importados por imprentas autorizadas únicamente en caso que por causas no imputables a ellos estén imposibilitados de emitir el recibo por honorarios electrónico correspondiente.

¹ El numeral 11 del artículo 1° de dicha Resolución de Superintendencia define al “recibo por honorarios electrónico” como el comprobante de pago que acredita la prestación de los servicios señalados en el inciso 2.1 del numeral 2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, que es emitido en formato digital a través del Sistema y contiene el mecanismo de seguridad, el cual podrá ser utilizado para sustentar gasto o costo para efecto tributario y se registrará por lo dispuesto en la referida resolución.

² Según el numeral 10 del artículo 1° de la mencionada Resolución de Superintendencia, para efectos de esta se entenderá por “nota de crédito electrónica” a aquella que es emitida respecto de recibos por honorarios por los conceptos señalados en el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en formato digital a través del Sistema y contiene el mecanismo de seguridad, la cual se registrará por lo dispuesto en la referida resolución.

2. Ahora bien, el numeral 3.1 del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N.° 287-2014/SUNAT designó, a partir del 1.1.2015, como emisores electrónicos del Sistema de Emisión Electrónica de recibos por honorarios electrónicos, regulado por la Resolución de Superintendencia N.° 182-2008/SUNAT, a los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría que, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, se encuentren obligados a emitir recibos por honorarios por los servicios que presten a las personas, empresas y entidades que, de acuerdo con el artículo 74° de la Ley del Impuesto a la Renta, sean agentes de retención de rentas de cuarta categoría, con independencia de si, conforme al monto de sus ingresos, corresponda o no efectuar la retención⁽³⁾.

Añade la norma que la referida designación determinará, entre otros, la obligación por parte de los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría de emitir los recibos por honorarios electrónicos por los servicios que presten a las personas, empresas y entidades que sean agentes de retención; sin que ello impida, conforme al numeral 3.3 del mismo artículo, la emisión de recibos por honorarios y notas de crédito en formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas a usuarios que no tengan la calidad de agentes de retención de rentas de cuarta categoría.

Fluye de lo anterior que, a partir del 1.1.2015, todos los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría, obligados a emitir recibos por honorarios por los servicios que presten a sujetos que son agentes de retención de rentas de cuarta categoría tienen, por asignación de la SUNAT, la condición de emisores electrónicos del Sistema de emisión electrónica de recibos por honorarios electrónicos, regulado por la Resolución de Superintendencia N.° 182-2008/SUNAT; no habiéndose previsto exclusión alguna respecto de tal calificación.

En ese sentido, y en lo que corresponde a la primera consulta, cabe concluir que el personal militar y policial que perciba rentas de cuarta categoría, por servicios de custodia a empresas que son agentes de retención de dichas rentas⁽⁴⁾, tienen la calidad de emisores electrónicos del Sistema regulado

³ Adicionalmente, el numeral 3.2 del citado artículo 3° señala que lo antes indicado será de aplicación, a partir del 1.1.2015, incluso, para aquellos sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría que presten servicios a los aludidos sujetos, que:

- a) Hubieran sido designados como emisores electrónicos en virtud de lo establecido en el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 374-2013/SUNAT; o,
- b) Se hubieran afiliado o adquirido la calidad de emisor electrónico por elección, en el Sistema de Emisión Electrónica de recibos por honorarios electrónico, hasta el 31.12.2014.

Añade la norma que tal designación determinará la obligación por parte de los sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría de: emitir los recibos por honorarios electrónicos por los servicios que presten a las personas, empresas y entidades que sean agentes de retención de rentas de cuarta categoría, y continuar llevando de manera electrónica el libro de ingresos y gastos, conforme a las disposiciones de la Resolución de Superintendencia N.° 182-2008/SUNAT.

⁴ Por los cuales estén obligados a emitir el recibo por honorarios respectivo.

por la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT, a partir del 1.1.2015. En ese sentido, dicho personal se encuentra obligado a emitir por tales servicios el recibo por honorarios electrónico, salvo que por causas que no le son imputables⁽⁵⁾, se encuentren imposibilitados de ello, en cuyo caso podrán emitir el recibo por honorarios usando formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas.

3. Finalmente, en relación con la segunda consulta, debe tenerse en consideración que de acuerdo con lo previsto en el artículo 20º del TUO de la Ley del IR, el costo computable se sustenta con el comprobante de pago correspondiente⁽⁶⁾, siendo que el inciso j) del artículo 44º del mismo TUO 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.

Al respecto, cabe indicar que el artículo 9º del Reglamento de Comprobantes de Pago regula las características que deben tener los comprobantes de pago regulados por dicho Reglamento⁽⁷⁾, estableciendo en su numeral 5 que cuando la SUNAT determine los sujetos que deberán utilizar un sistema de emisión electrónica, los comprobantes de pago deberán emitirse mediante el sistema de emisión electrónica determinado por aquella.

Así pues, si el sujeto a que se refiere la consulta anterior, designado como emisor electrónico del Sistema de Emisión Electrónica de recibos por honorarios electrónicos, emite un documento en formato pre impreso por una operación en la que le corresponde emitir el comprobante de pago electrónico, aquel documento no reunirá las características para ser considerado comprobante de pago y, por ende, no permitirá al adquirente o usuario sustentar la deducción del costo o gasto para efectos del IR, salvo que la emisión de dicho documento en formato pre impreso se haya realizado por la imposibilidad de emitir el recibo por honorarios electrónico por causas no imputables al emisor conforme a lo señalado en el ya referido artículo 6º de la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT.

CONCLUSIONES:

1. El personal militar y policial que perciba rentas de cuarta categoría, por servicios de custodia a empresas que son agentes de retención de dichas rentas, tienen la calidad de emisores electrónicos del Sistema regulado por

⁵ Las que deben evaluarse en cada caso concreto, y que por ejemplo sería el caso de la imposibilidad de conexión a internet en algunas zonas rurales del interior del país donde dicho personal preste el servicio, en la oportunidad en que deba otorgarse el comprobante de pago respectivo.

⁶ Salvo en los casos detallados en el mismo artículo.

⁷ Tratándose de los aludidos comprobantes de pago, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 2º del mencionado Reglamento, solo se consideran como tales, aquellos que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el referido cuerpo normativo.

la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008/SUNAT, a partir del 1.1.2015. En ese sentido, dicho personal se encuentra obligado a emitir por tales servicios el recibo por honorarios electrónico, salvo que por causas que no le son imputables, se encuentren imposibilitados de ello, en cuyo caso podrán emitir el recibo por honorarios usando formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas.

2. Si el sujeto a que se refiere el numeral anterior, designado como emisor electrónico del Sistema de Emisión Electrónica de recibos por honorarios electrónicos emite un documento en formato pre impreso por una operación en la que le corresponde emitir el comprobante de pago electrónico, aquel documento no reunirá las características para ser considerado comprobante de pago y, por ende, no permitirá al adquirente o usuario sustentar la deducción del costo o gasto para efectos del IR, salvo que la emisión de dicho documento en formato pre impreso se haya realizado por la imposibilidad de emitir el recibo por honorarios electrónico por causas no imputables al emisor conforme a lo señalado en el artículo 6º de la Resolución de Superintendencia N.º 182-2008-SUNAT.

Lima, 11 de marzo de 2015.

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

shf
CT0122-2015/CT0123-2015
Comprobantes de Pago Electrónicos – Costo o Gasto