

## INFORME N.º 000099-2021-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 18 de noviembre de 2021

---

### **MATERIA:**

En el marco de la normativa tributaria vigente hasta el 31.12.2018, se plantea el supuesto de una empresa que en un ejercicio (ejercicio 1) reconoce un ingreso al considerar que se cumplieron con las condiciones para su devengo para fines tributarios, respecto del cual, en un ejercicio posterior (ejercicio 2), mediante un laudo arbitral, en el que únicamente se controvierte el importe de la contraprestación, se determina que el ingreso a que tiene derecho dicha empresa es menor que el reconocido como devengado en el ejercicio 1.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. En la determinación del impuesto a la renta ¿los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos en el ejercicio 1 o en el ejercicio 2 en el que se notifica el laudo al contribuyente?
2. Para fines del impuesto general a las ventas, ¿los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos mediante un ajuste en el ingreso bruto correspondiente al período mensual en que originalmente fue declarado o en el correspondiente al periodo mensual en que el laudo arbitral es notificado al contribuyente?
3. ¿Corresponde la emisión de notas de crédito a fin de reconocer los efectos provenientes del laudo arbitral?

### **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, "LIR").
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-



99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, “Ley del IGV”).

- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, “Reglamento de la Ley del IGV”).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, “RCP”).

## ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 57 del LIR<sup>(1)</sup>, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.º 1425<sup>(2)</sup>, establecía que las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Dado que, antes de la aludida modificación, las normas que regulaban el impuesto a la renta no definían cuándo se consideraba devengado un ingreso o un gasto, resultaba necesario recurrir a la doctrina y a los criterios contables para determinar el sentido y alcance del concepto de devengado, y establecer la oportunidad en la que debían imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado<sup>(3)</sup>.

Al respecto, el párrafo 4.47 del Marco Conceptual para la Información Financiera<sup>(4)</sup>, oficializado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 003-2017-EF/30<sup>(5)</sup>, señala que se reconoce un ingreso<sup>(6)</sup> en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de

---

<sup>1</sup> Vigente al 31.12.2018.

<sup>2</sup> Publicado el 13.9.2018.

<sup>3</sup> Criterio que ha sido adoptado en el Informe N.º 068-2014-SUNAT/5D0000, entre otros, disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i068-2014-5D0000.pdf>

<sup>4</sup> Vigente en el año 2018. En adelante, Marco Conceptual.

<sup>5</sup> Publicada el 25.8.2017.

<sup>6</sup> El párrafo 4.29 del citado marco conceptual establece que la definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.



activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

A su vez, el párrafo 4.49 del Marco Conceptual señala que se reconoce un gasto<sup>(7)</sup> en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. Ello quiere decir que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

Sin perjuicio de lo antes señalado, en el párrafo 4.52 del Marco Conceptual también se señala que se reconoce inmediatamente un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros (por ejemplo, los litigios, sanciones, entre otros), o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance (por ejemplo, las cuentas por cobrar que con el tiempo se vuelven incobrables).

De otro lado, respecto a la venta de bienes y prestación de servicios, el párrafo 14 y 20 de la Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias<sup>(8)</sup> respectivamente, señala que, entre otros, los ingresos por dichas actividades deben ser reconocidos cuando puedan ser estimados con fiabilidad<sup>(9)</sup>.

Adicionalmente, los párrafos 18 y 22 de la NIC 18, respecto a la venta de bienes y prestación de servicios respectivamente señalan que, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

De lo antes señalado se colige que, si surge incertidumbre de la recuperabilidad de un saldo en un período posterior a aquel en el que ha sido reconocido como ingreso, procede el reconocimiento del saldo como un gasto en el periodo en que ha surgido tal incertidumbre, dado que los

<sup>7</sup> El párrafo 4.33 del Marco Conceptual establece que la definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

<sup>8</sup> Vigente en el ejercicio 2018. En adelante NIC 18.

<sup>9</sup> Según el Marco Conceptual para la Información Financiera, la información es fiable cuando es completa, neutral y libre de error.



beneficios futuros dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

2. Por su parte, el artículo 37 de la LIR señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, detallándose los conceptos que son deducibles en los incisos de dicho artículo.

Al respecto, cabe mencionar que esta administración tributaria, refiriéndose al artículo 37 de la LIR, ha señalado<sup>(10)</sup> que dicho dispositivo legal no solo comprende la deducción de gastos que cumplan con el principio de causalidad, sino también pérdidas y provisiones contables y, en rigor, todo lo que constituyen deducciones para fines de la determinación de la renta neta de tercera categoría<sup>(11)</sup>.

3. Ahora bien, en el supuesto bajo análisis se parte de la premisa que el ingreso fue reconocido en el ejercicio 1 al cumplir con todas las condiciones para su devengo, es decir la probabilidad de su obtención y la fiabilidad de su medición a efecto de estimar su importe<sup>(12)</sup>; sin embargo, en el ejercicio 2 mediante un laudo arbitral se determinó que el ingreso que corresponde a la operación es menor al reconocido originalmente.

Respecto al laudo arbitral, cabe señalar que dicho pronunciamiento dirime el conflicto surgido entre las partes sometidas a un proceso arbitral, seguido al amparo de lo previsto en el Decreto Legislativo N.º 1071 que norma el arbitraje<sup>(13)</sup>.

El artículo 58 del referido Decreto Legislativo establece que una vez notificado el laudo arbitral las partes pueden solicitar la rectificación,

---

<sup>10</sup> Conforme con lo indicado en el Informe N.º 070-2020-SUNAT/7T0000 (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i070-2020-7T0000.pdf>).

<sup>11</sup> En la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7844-3-2012, al referirse a la provisión por cuentas de cobranza dudosa indica que "... existe un error conceptual en la exigencia del principio de causalidad, aplicable a los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de la fuente de renta gravada, toda vez que en rigor, la provisión para cuentas de cobranza dudosa constituye una cuenta de valuación del activo cuya finalidad es registrar una disminución en las cuentas por cobrar, a efecto de relevar las pérdidas provenientes de acreencias incobrables, tal como refiere el propio Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución de Conasev N° 006-84-EFC/94, al referirse al contenido de la cuenta 19, y que en rigor tiene su correlato en una disminución en las utilidades de una empresa en marcha; no constituyendo en tal sentido un gasto para esta, lo cual no se ve desnaturalizado por el solo hecho de estar comprendido en el artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta, toda vez que esta norma comprende no solo gastos, sino también pérdidas; y en rigor, todo lo que constituyen deducciones para fines de la determinación del tributo para el caso de perceptores de rentas de tercera categoría."

<sup>12</sup> Premisa que presupone que al cierre del ejercicio 1 no exista controversia, condición o circunstancia alguna que pueda hacerlo inexistente o afectar la fiabilidad de la medición de los ingresos.

<sup>13</sup> Publicado el 28.6.2008 y normas modificatorias.



interpretación, integración y exclusión del laudo en el plazo de quince días siguientes a su notificación; así como el tribunal arbitral podrá también proceder a iniciativa propia a la rectificación, interpretación o integración del laudo, dentro de los diez días siguientes a su notificación, de modo que una vez culminado dicho trámite, de haberse seguido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 59 de dicho decreto, el laudo es definitivo, inapelable y de obligatorio cumplimiento desde su notificación a las partes y produce efectos de cosa juzgada.

En tal virtud y conforme con lo expuesto, el laudo arbitral que determina un importe de ingresos menor al reconocido originalmente implica una reducción en los beneficios económicos futuros, al determinar un importe menor al beneficio esperado, lo que ocasionaría un decremento en el activo de la entidad (conformado por la cuenta por cobrar que inicialmente ha sido reconocida por un importe mayor al esperado), procediendo a reconocerse dicho decremento en el ejercicio en que tiene lugar la notificación del referido laudo arbitral con carácter definitivo<sup>(14)</sup>.

Por lo tanto, tratándose de una empresa que hubiere reconocido un ingreso en un determinado ejercicio (ejercicio 1) al considerar que se cumplieron con las condiciones para su devengo para fines tributarios<sup>(15)</sup>, respecto del cual, en un ejercicio posterior (ejercicio 2), mediante un laudo arbitral, en el que únicamente se controvierte el importe de la contraprestación, se determina que el ingreso al que tiene derecho dicha empresa es menor al reconocido como devengado en el ejercicio 1, en el marco de la normativa tributaria vigente hasta el 31.12.2018, los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos como un gasto en el ejercicio 2 en el que se notifica el laudo arbitral definitivo al contribuyente.

4. En cuanto a la segunda consulta, el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del IGV regula un sistema de ajuste que contempla la deducción del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda<sup>(16)</sup>.

<sup>14</sup> Esto es, sin que se haya interpuesto las solicitudes a que se refiere el artículo 58 del Decreto Legislativo N.º 1071, o que las mismas se encuentren resueltas. Cabe señalar que en caso se interponga el recurso de anulación, el artículo 66 del mismo decreto legislativo regula la garantía de cumplimiento, según la cual la interposición del recurso de anulación no suspende la obligación de cumplimiento del laudo ni su ejecución arbitral o judicial, salvo cuando la parte que impugna el laudo solicite la suspensión y cumpla con el requisito de la garantía acordada por las partes o establecida en el reglamento arbitral aplicable. Al examinar la admisión del recurso, la Corte Superior verificará el cumplimiento del requisito y, de ser el caso, concederá la suspensión.

<sup>15</sup> Esto es, la probabilidad de su obtención y la fiabilidad de su medición a efecto de estimar su importe.

<sup>16</sup> Artículo 26: Deducciones del Impuesto Bruto  
Del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá:

- a) El monto del Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del Impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido.



VB

7T2000

REG. 4022

PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
ENCARGADO (E)  
17/11/2021 18:11:35

Por su parte, el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la Ley del IGV señala que los ajustes a que se refiere el artículo 26 de la Ley del IGV se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

En consecuencia, dado que en el supuesto planteado el importe original de la operación es modificado por el laudo arbitral, lo que conlleva una reducción del impuesto bruto de la operación, corresponde su deducción en el mes en que se produzca la rectificación; así, los efectos del laudo arbitral serán reconocidos en el ejercicio 2 en el que se rectifica la operación y el IGV que se hubiera consignado en el comprobante de pago emitido en el ejercicio 1.

En ese sentido, para fines del IGV, los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos mediante un ajuste en la base imponible de la operación y en el impuesto bruto, en el período mensual en que se notifica el laudo arbitral definitivo al contribuyente, en tanto se cumpla con lo establecido en el artículo 26 de la Ley del IGV y su reglamento.

5. En cuanto a la tercera consulta, cabe señalar que el artículo 10 del RCP establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago por los que se emitan; siendo que solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en reiterados pronunciamientos sostiene que las notas de crédito se constituyen como un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes quienes a su vez deben registrar las referidas notas

---

Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes.

En el caso de importaciones, los descuentos efectuados con posterioridad al pago del Impuesto Bruto, no implicarán deducción alguna respecto del mismo, manteniéndose el derecho a su utilización como crédito fiscal; no procediendo la devolución del Impuesto pagado en exceso, sin perjuicio de la determinación del costo computable según las normas del Impuesto a la Renta.

- b) 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. Tratándose de la anulación de ventas de bienes que no se entregaron al adquirente, la deducción estará condicionada a la devolución del monto pagado.
  - c) El exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago.
- (...)



de crédito<sup>(17)</sup>, lo cual evidencia que la modificación de operaciones califica como un supuesto de otros para la emisión de notas de crédito.

Ahora bien, en el supuesto materia de análisis, el laudo arbitral que determina un importe menor al reconocido originalmente como ingresos devengados genera una modificación a la operación contenida en el comprobante de pago que se emitió a consecuencia de la referida operación. Dicha modificación deberá reflejarse en la respectiva nota de crédito que debe contener los mismos requisitos y características del comprobante de pago en relación con el que se emite.

Con relación al IGV, el último párrafo del artículo 26 de la Ley del IGV establece que las deducciones al impuesto bruto deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento de dicha ley.

A su vez, el inciso a) del numeral 4 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del IGV señala que para que tengan validez las modificaciones de las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones deberán estar sustentadas por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan por operaciones respaldadas por comprobantes de pago.

Conforme se aprecia, la emisión de la nota de crédito constituye para efectos del IGV, un elemento indispensable para respaldar la deducción del impuesto bruto generado por una modificación del valor de la operación así como para que tenga validez dicha modificación<sup>(18)</sup>.

De otro lado, en lo que atañe al impuesto a la renta, el primer párrafo del inciso j) del artículo 44 de la LIR 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<sup>(19)</sup>.

Por lo tanto, en la determinación del impuesto a la renta, a fin de reconocer los efectos del laudo arbitral que determina un decremento del importe de la operación contenida en un comprobante de pago, corresponde emitir una nota de crédito que rectifique dicho importe.

<sup>17</sup> Criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs. 02445-3-2020, 14687-4-2011, 06293-4-2010, entre otras.

<sup>18</sup> La Administración Tributaria recoge similar criterio en el Informe N.º 121-2003-SUNAT/2B0000 en el que se analiza el supuesto en el que se emite un comprobante de pago por un monto mayor al valor de la operación, concluyendo que el sujeto del IGV deberá efectuar la respectiva modificación mediante la emisión de una nota de crédito. El citado informe se encuentra disponible en el siguiente enlace de Internet: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i1212003.htm>

<sup>19</sup> Al respecto se tiene que el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 02445-3-2020 ha señalado la obligatoriedad de la emisión de una nota de crédito para el reconocimiento de una disminución del valor de una operación para efectos del impuesto a la renta.



De lo antes expuesto, se aprecia que, a fin de reconocer los efectos en la determinación tanto del IGV como del impuesto a la renta del laudo arbitral que determina que el ingreso al que tiene derecho una empresa es menor al reconocido originalmente como devengado, corresponde la emisión de una nota de crédito.

## CONCLUSIONES:

En el marco de la normativa tributaria vigente hasta el 31.12.2018, tratándose de una empresa que en un ejercicio (ejercicio 1) reconoce un ingreso al considerar que se cumplieron con las condiciones para su devengo para fines tributarios, respecto del cual, en un ejercicio posterior (ejercicio 2), mediante un laudo arbitral, en el que únicamente se controvierte el importe de la contraprestación, se determina que el ingreso a que tiene derecho dicha empresa es menor que el reconocido como devengado en el ejercicio 1:

1. En la determinación del impuesto a la renta los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos como un gasto en el ejercicio posterior (ejercicio 2) en el que es notificado el laudo arbitral definitivo al contribuyente.
2. Para fines del impuesto general a las ventas los efectos del laudo arbitral deben ser reconocidos mediante un ajuste en la base imponible de la operación y en el impuesto bruto, en el período mensual en que el laudo arbitral es notificado al contribuyente, en tanto se cumpla con lo establecido en el artículo 26 la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento.
3. A fin de reconocer los efectos en la determinación del impuesto general a las ventas y del impuesto a la renta de un laudo arbitral que determina que el ingreso al que tiene derecho una empresa es menor al reconocido originalmente como devengado corresponde la emisión de una nota de crédito.



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
ENCARGADO (E)  
17/11/2021 18:11:35

mmm/elc  
CT0509-2018, CT0515-2018, CT0516-2018 y CT0517-2018  
RENTA - IGV - COMPROBANTES DE PAGO - Efectos de laudo arbitral

