



## **INFORME N.° 002-2017-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una empresa que implementa un portal web a través del cual se pueden efectuar apuestas en línea, las que se realizan respecto de una diversidad de eventos organizados y ejecutados a nivel mundial, por terceros ajenos a la empresa, tales como: deportivos, torneos de juego en línea, etc.

El dinero que se apuesta es depositado en la cuenta de la empresa y una vez que concluye el evento, respecto del cual se realiza la apuesta, se procede a premiar a los apostadores que acertaron, quedándose dicha empresa con el dinero apostado por quienes no acertaron.

Sobre el particular, se formulan las siguientes consultas:

1. Con relación al dinero que se apuesta, ¿se debe emitir algún comprobante de pago?, y de ser así, ¿debe emitirse el comprobante gravando la operación con el Impuesto General a las Ventas (IGV)?
2. El dinero, por las apuestas, que ingresa a la cuenta de la empresa que implementó el portal, ¿se considera como ingreso para efectos del Impuesto a la Renta?

### **BASE LEGAL:**

- Decreto Ley N.° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- 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, la LIR).

### **ANÁLISIS:**

1. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 1° y 2° de la Ley Marco de Comprobantes de Pago, están obligados a emitir comprobantes de pago todas las

personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza; obligación que rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afectada a tributos; siendo que se considera comprobante de pago, todo documento que acredite dichas operaciones, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

Por su parte, de acuerdo con lo establecido por los numerales 1.1 y 1.2 del artículo 6° del RCP, están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencia de bienes o presten servicios a título gratuito u oneroso, entendiéndose por estos últimos a toda acción o prestación a favor de un tercero.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, sea que los sujetos antes mencionados efectúen la transferencia de bienes o la prestación de servicios, se encontrarán obligados a emitir comprobantes de pago, pudiendo implicar tales operaciones la realización de prestaciones de dar, hacer o no hacer, según sea el caso.

Así pues, dado que en el supuesto planteado en la consulta, la empresa creadora del portal web recibe apuestas en línea de terceros respecto de determinados eventos, cuyo importe es depositado en su cuenta, asumiendo la obligación de premiar a los apostadores que acierten, se puede afirmar que esta realiza prestaciones a favor de dichos terceros, correspondiendo, por tanto, que emita comprobante de pago.

Adicionalmente, es del caso indicar que de acuerdo con lo establecido por el artículo 2°, el inciso a) del acápite 6.3 y el acápite 6.4 del numeral 6 del artículo 4° del RCP, constituyen documentos autorizados, y por ende comprobantes de pago, los billetes de lotería, rifas y apuestas, siempre que contengan el número de RUC de emisor y un número correlativo que los identifique, no permitiendo estos sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible, ni ejercer el derecho al crédito fiscal.

En ese sentido, en cuanto a la primera parte de la primera consulta, se puede concluir que la empresa que hubiere implementado el portal web de apuestas en línea, se encontrará obligada a emitir comprobantes de pago a aquellos terceros que realicen apuestas a través de ese medio.

Por otro lado, con relación a la segunda parte de la referida consulta, cabe indicar que conforme a lo dispuesto por el inciso II) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV, los juegos de azar y apuestas no se encuentran gravados con dicho impuesto.

2. En lo que respecta a la segunda consulta, de conformidad con lo dispuesto por los incisos a) y c) del artículo 1° de la LIR, el impuesto a la renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas provenientes de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley<sup>(1)</sup>.

De lo antes señalado, se puede afirmar que la LIR adopta lo que en doctrina se conoce como la teoría “renta producto” (inciso a)), considerándose como tal aquella renta que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos<sup>(2)</sup>, así como la teoría “flujo de riqueza” (inciso c)) respecto de las empresas.

En ese sentido, para efectos de absolver la presente consulta, debe dilucidarse:

- a) Si las sumas de dinero por concepto de apuestas que ingresan a la cuenta de la empresa que implementó el portal web a través del cual se pueden efectuar apuestas en línea, constituyen ingreso para esta; y

---

<sup>1</sup> De acuerdo con lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR, en concordancia con el inciso g) del artículo 1° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF (publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias), constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, considerándose como tal a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor.

<sup>2</sup> Es pertinente indicar que en el Informe N.° 314-2005-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3142005.htm>), se ha indicado que, en cuanto al criterio de renta producto, la doctrina señala que solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos:

- a) La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce: y debe ser una riqueza nueva “material”. Este carácter de “material”, pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas “rentas imputadas”.
- b) Además, la renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.

- c) Asimismo, la renta debe ser periódica, característica derivada del carácter durable de la fuente; pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino que basta con que sea posible.
- d) Finalmente, a efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta (la fuente haya sido puesta en explotación).

- b) De ser así, si tales ingresos se encuentran gravados con el impuesto a la renta.

En cuanto a si constituyen ingresos para la empresa, se debe tomar en cuenta que el inciso a) del numeral 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera<sup>(3)</sup> define los “ingresos” como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

En ese sentido, podemos afirmar que si bien las sumas de dinero por concepto de apuestas son ingresadas a la cuenta de la empresa, estas, como tales, no constituyen inicialmente un ingreso en tanto se encuentran destinadas a un fin específico; sin embargo, una vez conocido el resultado del evento por el que se realizaron las apuestas y determinado el ganador, el importe que quede en la citada cuenta, luego de pagados los premios a los apostadores que acertaron, sí calificará como ingreso para dicha empresa al representar un beneficio económico para esta, conllevando ello un aumento en su patrimonio.

Lo antes señalado es acorde con lo indicado por esta Administración Tributaria<sup>(4)</sup> en cuanto al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de una empresa, en el sentido que se deberá considerar como ingresos lo dispuesto por el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 Ingresos de actividades ordinarias<sup>(5)</sup>, menos las obligaciones que constituyen una condición para llevar a cabo la actividad que motiva el ingreso.

De otro lado, corresponde determinar si la suma de dinero que califica como ingreso para la empresa en los términos antes señalados, se encuentra gravada con el impuesto a la renta. En relación con ello, cabe indicar lo siguiente:

- a) Sí cumpliría con el requisito de ser un producto al constituir una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce, esto es, la explotación del portal web implementado para hacer apuestas en línea.

---

<sup>3</sup> Oficializado mediante la Resolución CNC N.º 063-2016-EF/30. Al respecto, debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias), en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Añade esta norma que supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

<sup>4</sup> En el Informe N.º 0188-2015-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i188-2015.pdf>).

<sup>5</sup> Según la cual, un ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgido en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

- b) Dicha actividad tiene como característica su perdurabilidad, entendida esta, como lo ha indicado la doctrina antes citada, en el sentido que sobrevive a la producción de la renta.
- c) Dado el carácter durable de su fuente y de la potencialidad o posibilidad de que el mencionado ingreso sea obtenido nuevamente cada vez que dicha fuente sea habilitada para el efecto, se puede afirmar que el referido ingreso tiene la condición de periódico.

De lo expuesto, se puede concluir que no todo el dinero que es ingresado en la cuenta de la empresa a que se refiere el supuesto bajo análisis, por concepto de apuestas, constituye ingreso para efectos del impuesto a la renta, sino únicamente el importe que quede en la citada cuenta, luego de pagados los premios a los apostadores que acertaron, respondiendo este al criterio de renta producto adoptado en el inciso a) del artículo 1° de la LIR, encontrándose, por tanto, gravado con el impuesto a la renta.

## **CONCLUSIONES:**

1. La empresa que hubiere implementado el portal web de apuestas en línea, se encontrará obligada a emitir los documentos autorizados denominados billetes por las apuestas que se efectúen a través de dicho portal y se depositen en su cuenta, debiendo contener estos el número de RUC de dicha empresa y un número correlativo que los identifique, a efectos de calificar como comprobantes de pago.
2. Los juegos de azar y apuestas no se encuentran gravados con el IGV.
3. No todo el dinero que es ingresado en la cuenta de la referida empresa, por concepto de apuestas, constituye ingreso para efectos del impuesto a la renta, sino únicamente el importe que quede en la citada cuenta, luego de pagados los premios a los apostadores que acertaron, encontrándose este gravado con dicho impuesto.

Lima, 10 ENE. 2017

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

Intendente Nacional

**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

nmc

CT0 645-2016

CT0 646-2016

Comprobantes de Pago: Emisión

IGV: Afectación al impuesto

Renta: Ingresos por juego de apuestas