

INFORME N.º 093-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una persona natural que otorga un recibo por honorarios a una empresa por el monto total de los honorarios a cuyo cobro tiene derecho de acuerdo a convenios suscritos con dicha empresa, por haber culminado sus servicios profesionales a favor de esta; en el que la retribución por los servicios profesionales es abonada a la persona natural por partes en el transcurso de varios ejercicios.

Al respecto, se formula las siguientes consultas:

1. ¿La persona natural deberá pagar el Impuesto a la Renta en el ejercicio en que emitió el recibo por honorarios por el monto total de la retribución convenida por sus servicios profesionales o en función de los montos parciales que cobra de la empresa en cada ejercicio?
2. ¿La empresa a la que se emitió el recibo por honorarios deberá imputar el gasto correspondiente a la retribución por los servicios profesionales en el ejercicio en que se le otorgó el recibo por honorarios o en función de los montos parciales que paga a la persona natural en cada ejercicio?
3. En caso de ocurrir el fallecimiento de la persona natural que otorgó el recibo por honorarios por el monto total de la retribución por sus servicios profesionales, ¿es válido el recibo por honorarios emitido por el causante o la sucesión indivisa o sus herederos deben emitir el recibo por honorarios en cada ocasión que la empresa realice el pago?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽¹⁾ (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT⁽²⁾ (en adelante, RCP).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF⁽³⁾ (en adelante, Código Tributario).

¹ Publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

² Publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

³ Publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

- Código Civil, cuya promulgación fue dispuesta por el Decreto Legislativo N.º 295⁽⁴⁾.

ANÁLISIS:

1. El artículo 1º del RCP señala que el comprobante de pago es un documento que acredita, entre otras operaciones, la prestación de servicios; mientras que, el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 4º del citado Reglamento dispone que los recibos por honorarios son comprobantes de pago que se emiten por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.

Por su parte, el inciso a) del artículo 33º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.

Ahora bien, el último párrafo del numeral 5 del artículo 5º del RCP dispone que tratándose de los servicios prestados por los perceptores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, los comprobantes de pago deben emitirse y otorgarse en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de la misma.

No obstante, de acuerdo con el penúltimo párrafo del citado artículo 5º del RCP, la emisión y otorgamiento de los comprobantes de pago podrá anticiparse a la fecha antes señalada.

Como se aprecia de las normas citadas, a fin de acreditar la prestación de sus servicios, los perceptores de rentas de cuarta categoría deben emitir y otorgar recibos por honorarios en el momento en que perciban su retribución y por el monto de esta, siendo que la emisión y otorgamiento de dichos comprobantes de pago puede anticiparse al momento antes señalado.

2. Así, con relación a la primera consulta, es del caso indicar que el inciso d) del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban; mientras que el artículo 59º de la citada Ley dispone que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Como se desprende de las normas citadas, las rentas de cuarta categoría se imputan al ejercicio en que se perciben, entendiéndose que la percepción de dichas rentas se produce cuando estas se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando no se hayan cobrado efectivamente.

Siendo ello así, la persona natural que cobra su retribución por servicios profesionales en el transcurso de varios ejercicios deberá pagar el Impuesto a

⁴ Publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

la Renta por los montos parciales cobrados en cada ejercicio, siendo irrelevante la oportunidad en que se emitió el recibo por honorarios por la totalidad de la retribución.

3. En lo que concierne a la segunda consulta, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso a) del segundo párrafo y en el tercer párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que es también de aplicación para la imputación de los gastos.

Ahora bien, de acuerdo con el inciso v) del artículo 37° de la citada Ley, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se podrá deducir de la renta bruta, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, en el ejercicio gravable a que correspondan, cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Por su parte, la Cuadragésima Octava Disposición Final y Transitoria de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que los gastos a que se refieren los incisos l) y v) del artículo 37° de dicha Ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Así pues, como regla general, los perceptores de rentas de tercera categoría deben imputar los gastos que constituyan rentas de cuarta categoría para sus perceptores, en el ejercicio comercial en que se devengan, siempre que sean pagados dentro del plazo previsto para la presentación de la respectiva declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente, en el caso que los gastos que constituyan rentas de cuarta categoría para sus perceptores no hayan sido deducidos en el ejercicio en que se devengaron por no haberse pagado en el plazo antes mencionado, los perceptores de rentas de tercera categoría deducirán los referidos gastos en el ejercicio en que efectivamente se paguen.

Siendo ello así, en el supuesto de la presente consulta, la empresa a la que se emitió el recibo por honorarios deberá imputar el gasto correspondiente a la retribución por los servicios profesionales de la siguiente manera:

- a) La parte del gasto devengado que se haya pagado dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, será imputado al ejercicio en que se haya devengado dicho gasto.
- b) La parte del gasto devengado que no se haya deducido en el ejercicio de su devengo se imputará a los ejercicios en que efectivamente se pague.

4. En lo que se refiere a la tercera consulta, como se desprende de lo señalado en el numeral 1 del presente informe, la emisión y otorgamiento de los comprobantes de pago (entre éstos, los recibos por honorarios) puede anticiparse al momento en que se percibe la retribución y por el monto de la misma.

Pues bien, según los términos de la tercera consulta, la persona natural: i) culminó la prestación de los servicios profesionales convenidos; ii) emitió un recibo por honorarios por el monto total de los referidos servicios; y iii) no cobró la totalidad de tal monto.

Como se aprecia, la persona natural emitió un recibo por honorarios por el monto total de la retribución con anticipación a la percepción de la misma, lo cual está acorde con lo previsto en el RCP. En ese sentido, dicha persona cumplió con la obligación de emitir el comprobante de pago correspondiente, toda vez que el mismo comprende la totalidad de la retribución, no quedando saldo pendiente por el cual corresponda emitir comprobantes de pago adicionales.

Así, habida cuenta que la emisión y otorgamiento de los recibos por honorarios por la totalidad de la retribución puede anticiparse al momento en que ésta se percibe, es válido el recibo por honorarios emitido por el causante por la prestación de sus servicios profesionales por el total de la retribución convenida con la empresa, no correspondiendo que la sucesión indivisa o los herederos emitan recibos por honorarios adicionales en cada ocasión que la empresa realice el o los pagos restantes de dicha retribución.

CONCLUSIONES:

En el supuesto de una persona natural que otorga un recibo por honorarios a una empresa por el monto total de los honorarios a cuyo cobro tiene derecho de acuerdo a convenios suscritos con dicha empresa, por haber culminado sus servicios profesionales a favor de esta; en el que la retribución por los servicios profesionales es abonada a la persona natural por partes en el transcurso de varios ejercicios:

1. La persona natural que cobra su retribución por servicios profesionales en el transcurso de varios ejercicios deberá pagar el Impuesto a la Renta por los montos parciales cobrados en cada ejercicio, siendo irrelevante la oportunidad en que se emitió el recibo por honorarios por la totalidad de la retribución.
2. La empresa a la que se emitió el recibo por honorarios deberá imputar el gasto correspondiente a la retribución por los servicios profesionales de la siguiente manera:
 - a) La parte del gasto devengado que se haya pagado dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, será imputado al ejercicio en que se haya devengado dicho gasto.

- b) La parte del gasto devengado que no se haya deducido en el ejercicio de su devengo se imputará a los ejercicios en que efectivamente se pague.
3. En caso de ocurrir el fallecimiento de dicha persona natural, es válido el recibo por honorarios emitido por el causante por la prestación de sus servicios profesionales por el total de la retribución convenida con la empresa, no correspondiendo que la sucesión indivisa o los herederos emitan recibos por honorarios adicionales en cada ocasión que la empresa realice el o los pagos restantes de dicha retribución.

Lima, 29 OCT. 2018

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

ctc/abc

CT0563-2017

CT0565-2017

CT0566-2017

IMPUESTO A LA RENTA - Imputación de ingresos para perceptores de rentas cuarta categoría e imputación de gastos para perceptores de rentas de tercera categoría, en el caso de prestación de servicios profesionales.

COMPROBANTES DE PAGO - Oportunidad de emisión de los recibos por honorarios.