

Contenido

INFORME ESPECIAL	La renuncia a la exoneración del IGV: implicancias tributarias	I-1
	Llenado de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría en caso de pérdida contable y pérdida tributaria	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Percepciones: regímenes especiales (Parte final)	I-11
	Principales efectos tributarios del incremento en el valor de la UIT	I-15
	Suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta por rentas de cuarta categoría: ejercicio 2022	I-19
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Tribunal Fiscal determinó desde cuándo se computa el plazo de prescripción para solicitar la devolución de las percepciones y retenciones	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Impuesto selectivo al consumo	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



¿Las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría pagadas en el 2022 son deducibles en el 2021?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El criterio del devengado contenido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta - 3. ¿Qué indica el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta? - 4. Las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría - 5. ¿Qué rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no le son aplicables las reglas del literal v) del artículo 37? - 6. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal - 7. Informes emitidos por la SUNAT



RESUMEN

Existen casos en los cuales las empresas, por diversas razones, no han podido cumplir con el pago a los perceptores de rentas que califican como de segunda, cuarta o quinta categoría, que se generaron en un determinado ejercicio gravable y son pagadas en el siguiente ejercicio gravable.

La duda que se presenta es si será posible su deducción en ejercicio al cual corresponden al haber sido devengadas o en el ejercicio gravable siguiente en el cual se pagan, ello resulta importante en el proceso de la determinación de la renta neta imponible en las rentas de tercera categoría, específicamente en los regímenes tributarios que sustentan gastos, como es el caso del Régimen Mype Tributario o el Régimen General del Impuesto a la Renta. Ello puede tener solución, ya que existe el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual contiene una regla específica aplicable en la deducción de este tipo de rentas, el cual será materia de revisión en el presente informe.

Palabras clave: devengado / percibido / ejercicio gravable / rentas personales / reparo tributario / gasto tributario / deducción

Recibido: 24-01-2022

Aprobado: 25-01-2022

Publicado en línea: 02-02-2022



ABSTRACT

There are cases in which companies, for various reasons, have not been able to comply with the payment to income recipients that qualify as second, fourth or fifth category, which were generated in a certain taxable year and are paid in the following year taxable.

The question that arises is whether it will be possible to deduct them in the year to which they correspond to having been accrued or in the following taxable year in which they are paid, this is important in the process of determining the net taxable income in income from third category, specifically in tax regimes that support expenses, such as the Mype Tax Regime or the General Income Tax Regime. This may have a solution, since there is literal v) of article 37 of the Income Tax Law, which contains a specific rule applicable to the deduction of this type of income, which will be reviewed in this report.

Keywords: accrued / received / taxable year / personal income / tax repair / tax expense / deduction

Title: Are second, fourth and fifth category income paid in 2022 deductible in 2021?

1. Introducción

Pueden presentarse casos en los cuales al cierre de un ejercicio gravable, las empresas no hayan cumplido con el pago de

rentas que para sus perceptores califican como rentas de segunda, cuarta o quinta categoría respectivamente. Ello puede deberse a dificultades económicas, falta de liquidez en las empresas, tan necesaria en estos tiempos o quizás a una decisión gerencial previamente acordada con el perceptor de las citadas rentas.

La incertidumbre que se puede presentar por parte de las empresas es poder analizar, si aun cuando no se haya realizado el pago de dichas rentas, dentro del ejercicio gravable que cerró el 31 de diciembre del 2021, dicho gasto sería aceptable por parte de la Administración Tributaria, tomando en consideración que

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

dichas obligaciones serían pagadas hasta antes de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año 2021 en el año 2022.

Esta duda se presenta casi siempre dentro de los contribuyentes que generan rentas de naturaleza empresarial, las cuales califican como rentas de tercera categoría en el impuesto a la renta y que además pueden sustentar gastos dentro del proceso de determinación de la renta imponible.

En este orden de ideas, dicho procedimiento solo resultaría aplicable a las rentas empresariales respecto de los contribuyentes que se encuentren incorporados en el Régimen Mype Tributario al igual que en el Régimen General.

Ello no resultará aplicable en el caso de contribuyentes que generan rentas empresariales y que se encuentren incorporados en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) al igual que en el Régimen Único Simplificado (RUS), ya que estos dos últimos regímenes no realizan un proceso de determinación de renta neta ni deducen gastos, ya que en el RER se tributa en función a los ingresos mensuales y en el caso del RUS se tributa un monto fijo en función a parámetros de ingresos por escalas.

Existe una regla específica señalada en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina que una determinada renta que califica para su perceptor como renta de segunda, cuarta o quinta categoría puede ser deducible en un ejercicio gravable si es que la misma es pagada a su perceptor hasta antes que se produzca la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Esta regla será materia de análisis en el presente informe, a efectos de que el lector pueda apreciar la posibilidad de deducción del gasto sin dificultades con el fisco, sobre todo para que no tenga contingencias.

2. El criterio del devengado contenido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta

Al efectuar una revisión del texto del literal a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que se menciona que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial¹ en que se devenguen.

¿Pero qué entendemos que las rentas se devenguen?²

1 Que en el caso peruano coincide con el año calendario, el cual se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre.
2 Recomendamos la revisión de un informe que elaboramos hace algún tiempo donde se realizan comentarios al texto del Decreto Legislativo N.º 1425, el cual modificó al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando

El tercer párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación³, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva⁴, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Lo señalado en el párrafo que antecede, permite observar que en el caso de la prestación de servicios debería tomarse en consideración:

- En el caso de la **prestación de servicios**: El devengo se produce en la fecha en la cual el servicio culmine, lo que determina que el mismo concluya a favor del beneficiario del mismo.
- En el caso de la **venta de un bien**: El devengo se produciría cuando se transfieran los riesgos del vendedor al comprador, lo que determina que se cuente con la posibilidad de tener el control sobre el bien que fue materia de venta.

Al consultar la doctrina extranjera, nos percatamos que el profesor **REIG** menciona sobre el concepto del devengado: “*rédito devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren su derecho a cobrar*”⁵.

En idéntico sentido se expresa el profesor **MEDRANO CORNEJO** cuando expresa que “según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos [...] asumiendo como premisa que la renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensables que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan solo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentra perfeccionado [...]”⁶.

el concepto del devengo. Si se desea revisar su contenido, se puede ingresar a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/01/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-primera-parte/>.

- 3 Los cuales se diferencian si se trata de enajenación de bienes, prestación de servicios, servicios de ejecución continuada, entre otros.
4 El artículo 171 del Código Civil que está dentro del Título V - Modalidades de acto jurídico, regula la invalidación del acto por condiciones impropias e indica en su primer párrafo que “la condición suspensiva ilícita y la física o jurídicamente imposible invalidan el acto”.
5 REIG, Enrique. El impuesto a los réditos. Estudio teórico-práctico del gravamen argentino dentro de la categoría general del impuesto, 5.ª ed., Buenos Aires: Contabilidad Moderna, 1970, p. 212.
6 Humberto Medrano Cornejo fue citado en el trabajo titulado “Aspecto temporal del impuesto a la renta”, el cual se encuentra publicado en el blog del abogado Carlos Armando Barrantes Martínez y se puede consultar

En este orden de ideas, tengamos presente que los contribuyentes que generan rentas empresariales⁷, deben reconocer que tanto los ingresos como los gastos se consideran producidos en el ejercicio gravable en el cual estos se han devengado.

Finalmente, dentro de este método “*interesa establecer un criterio de vinculación entre la renta correspondiente al ejercicio y los gastos que son propios de ese mismo periodo, de lo cual se desprende que lo importante es adoptar el mismo criterio, tanto para egresos como para ingresos*”⁸.

No olvidemos que el mismo texto del artículo 57 considera una serie de supuestos en los cuales se aplica el principio del devengo, como es el caso de la transferencia de bienes, la prestación de los servicios, cesión temporal de bienes por plazo determinado, las obligaciones de no hacer⁹, las transferencias de créditos e inclusive las expropiaciones¹⁰.

Por lo que se aprecia, la regla para verificar que los gastos al igual que los ingresos se puedan asociar a un ejercicio gravable, es que los mismos se generen en el citado ejercicio gravable. Además, lo razonable es que el pago de las obligaciones se realice dentro del ejercicio gravable.

Sin embargo, existe una regla específica que determina que en el caso de las rentas que califiquen para su perceptor, como rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, pueden considerarse deducidas en un ejercicio gravable aun cuando sean pagadas en otro ejercicio.

La regla mencionada en el párrafo anterior, es la que existe en el texto del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual será desarrollada con mayor detalle en los siguientes párrafos.

en la siguiente página web: <http://blog.pucp.edu.pe/item/35268>.

- 7 Particularmente en el caso de la determinación de ingresos y gastos para efectos de la determinación de la renta neta imponible en el impuesto a la renta empresarial, correspondería a contribuyentes que se encuentren en el Régimen Mype Tributario al igual que en caso de contribuyentes que pertenezcan al Régimen General del Impuesto a la Renta.
8 MEDRANO CORNEJO, Humberto. “El método de lo percibido y la entrega de títulos valores”, en Derecho Tributario - Temas, Lima: 1991, p. 318.
9 Hace algún tiempo atrás desarrollamos un artículo que analiza las obligaciones de no hacer, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/03/14/las-obligaciones-de-no-hacer-generan-alguna-implicancia-tributaria/>.
10 Un análisis más detallado acerca de los supuestos que contiene el principio del devengo, desarrollado en dos partes, puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/01/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-primera-parte/> (en el caso de la primera parte) y <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/10/15/tenemos-una-definicion-del-concepto-de-devengo-comentarios-al-decreto-legislativo-n-1425-parte-final/> (en el caso de la segunda parte).

3. ¿Qué indica el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta?

Recordemos que el texto del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta recoge el principio de causalidad, precisando que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley.

Este artículo contiene un primer párrafo donde consagra al principio de causalidad y aparte existen diversos literales, donde de manera específica se regulan determinados supuestos de gastos deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría en el impuesto a la renta empresarial.

De manera específica, al efectuar una lectura del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que allí se indica lo siguiente:

v) Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse 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 ejercicio¹¹.

La parte de los costos o gastos que constituyan para sus perceptores rentas de cuarta o quinta categoría y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior¹².

De lo que se aprecia, sobre todo en el primer párrafo del literal v) del artículo 37 de la Ley del impuesto a la renta, es que pueden presentarse casos en los cuales existen rentas que para su perceptor califique como rentas de segunda, cuarta o quinta categoría que son pagadas en otro ejercicio gravable y pueden ser deducibles en el ejercicio en el cual las mismas se devengaron.

Por ejemplo, rentas que corresponden al ejercicio gravable 2021 pero que son pagadas en el ejercicio gravable 2022, antes que se venza el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2021.

La pregunta inmediata que surge a continuación es ¿qué tipos de rentas de segunda, cuarta o quinta categoría alude el citado literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta?

11 No hay que olvidar que este inciso fue incorporado al texto del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por el artículo 6 de la Ley N.º 27356, la cual fuera publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 18 de octubre del 2000.

12 Debemos indicar que el segundo párrafo del literal v) fue incorporado por el texto del artículo 6 de la Ley N.º 29903, la cual fuera publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 19 de julio del 2012.

La respuesta a dicha pregunta nos permitirá identificar claramente los tipos de rentas, a los cuales se les puede aplicar la regla señalada en el mencionado literal v).

4. Las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría

Nótese que la regla señalada en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente considera rentas de naturaleza personal, no resultaría aplicable a los casos de rentas generadas por contribuyentes que realizan actividad empresarial, la cual califica como renta de tercera categoría.

4.1. Las rentas de segunda categoría

Al efectuar una revisión del texto del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta¹³, observamos que allí se regulan los supuestos que la mencionada norma considera como rentas de segunda categoría, las cuales califican como rentas de capital.

Verificamos que dicho artículo hace referencia a los supuestos que el legislador considera como rentas de segunda categoría, los cuales son los siguientes:

Artículo 24.- Son rentas de segunda categoría:

- a) Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes de capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores.
- b) Los intereses, excedentes y cualesquiera otros ingresos que reciban los socios de las cooperativas como retribución por sus capitales aportados, con excepción de los percibidos por socios de cooperativas de trabajo.
- c) Las regalías¹⁴.
- d) El producto de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares.
- e) Las rentas vitalicias.
- f) Las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer¹⁵, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.
- g) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquellos al cumplirse el

13 El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 08-12-2004.

14 Recomendamos la lectura de un informe que elaboramos hace algún tiempo atrás donde se analiza el caso de las regalías y su deducción como gasto tributario. Si se desea revisarlo se debe ingresar a la siguiente página web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/11/21/las-regal-as-y-su-deduci-n-como-gasto-para-el-impuesto-a-la-renta/>.

15 Recomendamos la lectura de la nota 9 del presente informe.

plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.

h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital, no comprendidas en el inciso j) del artículo 28 de esta ley, provenientes de fondos de inversión, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos en nombre de los citados fondos o patrimonios, y de fideicomisos bancarios.

i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley¹⁶.

j) Las ganancias de capital.

k) Cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.

l) Las rentas producidas por la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, que se realice de manera habitual, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios.

De todos los supuestos indicados en el texto del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, que califican como rentas de segunda categoría para su perceptor y que pueden ser deducidos como gasto tributario en la determinación de la renta neta de tercera categoría, podemos precisar que de todos los supuestos antes mencionados, descartamos el caso de los dividendos¹⁷, que si bien califican como rentas de segunda categoría, no califican como gasto deducible, por la razón que los mismos se calculan después del pago del impuesto a la renta.

Para poder comprender este tipo de renta, consideremos un ejemplo sobre obligaciones de no hacer.

Veamos el caso del pago que le realizan a un propietario de un predio para que no lo arriende a una determinada persona o empresa.

Una institución financiera importante del país, que necesita consolidar sus operaciones en el cono sur de la ciudad de Lima, se encuentra alquilando predios en las principales avenidas de dicha zona para poder instalar sus agencias bancarias que atenderán al público en general.

En una determinada avenida existe un predio que tiene tres frentes y es calificado como comercial. Sin embargo, la institución financiera en mención ha tomado conocimiento que el señor Felipe Yopán

16 Que regula la disposición indirecta de renta.

17 Que se encuentran señalados en el literal i) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Milla, quien es propietario del predio, ha decidido arrendar el mismo al banco de la competencia, motivo por el cual el señor Wilfredo Leyva Huallameres, en su calidad de gerente general de la institución financiera, se acerca a su domicilio a establecer un acuerdo para impedir que le arriende el predio al banco de la competencia, toda vez que ello no le permitiría consolidar sus operaciones en el cono sur de la ciudad de Lima, lo que le generaría un perjuicio económico y le desbarata sus planes y estrategia de expansión en esa zona.

Luego de un proceso de negociación llevado a cabo en el ejercicio gravable 2021, considerando ofertas y contraofertas, que ha durado cerca de una semana, la institución financiera acordó entregarle al señor Felipe Yopán Milla una suma considerable para que no le arriende el predio al banco de la competencia, por un lapso de dos (2) años, toda vez que ese es el tiempo que el banco busca consolidarse en dicha zona. Dicho pago se realizará en el mes de febrero del 2022.

Como se observa, en este caso, existe una obligación de no hacer que se manifiesta en la negativa de arrendar un predio al banco de la competencia, lo cual califica como una inactividad, o una prestación negativa, para lo cual recibe una considerable suma.

En este caso, se aprecia que la suma considerable que el Banco del País otorga al señor Felipe Yopán Milla, constituye una obligación de no hacer y **califican como rentas de segunda categoría**, en aplicación de lo señalado por el literal f) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al haber sido cancelada en el mes de febrero del año 2022, es fuera del ejercicio gravable 2021, pero en aplicación de la regla establecida en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es perfectamente deducible en el año 2021, aun cuando sea pagada en el año 2022, siempre que dicho pago sea realizado hasta antes de la fecha de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2021, según el cronograma que la SUNAT aprobó.

4.2. Las rentas de cuarta categoría

En el caso de las rentas de cuarta categoría, observamos que el texto del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta considera los siguientes supuestos como generadores de dicha renta, el cual consignamos a continuación:

Artículo 33.- Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

- a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.

b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

En este tipo de rentas es importante recalcar que la generación de las mismas solo la realizan las personas naturales, no las empresas.

Veamos el caso de un asesor de ventas que realizó una capacitación al personal de la empresa Comercial Chisa, mostrando técnicas de comunicación y utilización de habilidades blandas en el proceso de ventas a través de la plataforma digital, habida cuenta que la mayor parte de los clientes no permiten el acceso a sus oficinas, por cuestiones de protección al contagio del COVID-19.

Se aprecia que la capacitación se llevó a cabo en el mes de noviembre del 2021 y tuvo una duración de tres semanas, también realizada a través de la plataforma Zoom a todo el personal vinculado al área de ventas.

La empresa Comercial Chisa indicó que el pago de los honorarios al asesor de ventas, lo realizaría en la tercera semana del mes de enero del año 2022, por lo que en aplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto será deducible en el año 2021 por parte de la empresa Comercial Chisa.

Sin embargo, el ingreso para efectos tributarios del asesor de ventas, será considerado como ingreso a favor en el año 2022, pese a que el recibo de honorarios que sustenta el servicio de capacitación fuera emitido en el año 2021 y el servicio se hubiera prestado en dicho ejercicio.

Lo antes mencionado tiene su explicación en la aplicación del principio del percibido, el cual está regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En la doctrina observamos que GARCÍA MULLÍN indica lo siguiente con respecto al principio del percibido:

El sistema de lo "percibido" atiende al momento de percepción del ingreso, (o de cancelación del gasto). Por "percepción", sin embargo, no ha de entenderse siempre contacto material con la renta, percepción efectiva, sino el hecho de entrar la renta en la esfera de disponibilidad del beneficiario.

Por tal razón, el concepto fiscal de percepción comprende, no solo la percepción efectiva del dinero, sino otras hipótesis cercanas, como pago mediante entrega de bienes. También comprende los casos en que, estando el ingreso disponible para el sujeto pasivo, él se ha acreditado en del titular, o con su autorización. Se ha reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva, etc., conforme a sus instrucciones¹⁸.

¹⁸ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Impuesto sobre la Renta. Teoría y técnica del impuesto, Santo Domingo: República

4.3. Las rentas de quinta categoría

En el caso de las rentas de quinta categoría, estas se encuentran señaladas en el texto del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual considera como rentas a las siguientes:

Artículo 34.- Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

- a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto. Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

- b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.
- f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Veamos un caso práctico para poder comprender las rentas de quinta categoría, seleccionamos la percepción de ingresos por una obligación de no hacer, vinculada con la no divulgación de información valiosa.

Observamos, por ejemplo, que el señor Dante Flores Quincho, que tiene el cargo de Contador General de la empresa Comercial Repuestos Peruanos SA ha tomado la decisión de renunciar, luego de haber

Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 46.

laborado en la empresa cerca de seis (6) años, bajo una relación de dependencia, generando rentas de quinta categoría.

La empresa en mención se dedica a la comercialización de repuestos de automóviles y camiones, de diversas marcas utilizados en el mercado peruano.

Por un tema de mejoría económica y desarrollo profesional, el señor Flores Quincho ha sido contratado por la empresa Repuestos y Accesorios SAC, cuyo giro es similar a la empresa anterior.

La empresa Comercial Repuestos Peruanos SA se ha reunido con él y han acordado que el señor Dante Flores Quincho no divulgue a terceros la siguiente información:

- Los procesos de comercialización de la empresa
- Los principales proveedores del exterior
- Los costos de importación de los repuestos
- Las finanzas de la empresa

Por estos acuerdos, el señor Dante Flores Quincho recibe a cambio una cantidad de dinero equivalente a cinco (5) sueldos al momento de su renuncia, el cual se abonará en su cuenta personal al mes siguiente que se haga efectiva la misma.

Es pertinente indicar que el señor Dante Flores Quincho renunció a la empresa con fecha 29 de diciembre del 2021 y la cantidad de dinero se le abonará en el mes de enero de 2022.

Cabe indicar que este acuerdo de no divulgación de información tiene una validez de dos (2) años, tiempo que el contador deberá cumplir con el acuerdo de no divulgación de información valiosa.

Es pertinente indicar que, a través del acuerdo de no divulgación de información valiosa de la empresa Comercial Repuestos Peruanos SA, no significa de ningún modo una cláusula que le impida al contador prestar servicios a terceros en relación de dependencia, ni tampoco limitativa de sus derechos fundamentales al trabajo, por lo que no podría considerarse una cláusula de tipo abusivo.

Debido a su naturaleza, este tipo de ingreso **califica como renta de quinta categoría**, en aplicación de lo señalado en el texto del literal f) del artículo 24 y lo dispuesto por el literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En la doctrina peruana, apreciamos un ejemplo similar planteado por el maestro MEDRANO CORNEJO cuando precisa que:

Si un profesional experto o un técnico calificado en cierto negocio se retira del empleo o deja de ser asesor externo de una compañía, es frecuente que esta trate que el conoci-

miento adquirido durante su permanencia en la sociedad no sea utilizado en provecho de terceros. Eso explica los contratos en que se acuerda realizar pagos para evitar dicha contingencia.

Para la empresa que hace los abonos, el egreso constituye gasto deducible y para el perceptor se trata de un beneficio gravable¹⁹.

5. ¿Qué rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no le son aplicables las reglas del literal v) del artículo 37?

Pueden presentarse casos en los cuales existan rentas que califiquen como de segunda, cuarta o quinta categoría para su perceptor a las cuales no le sería de aplicación lo dispuesto en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, bastando únicamente la provisión del gasto.

Ello tiene una explicación y es que el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable para aquellos casos en los cuales no exista algún literal dentro de dicho artículo que regule de manera específica un tipo de gasto.

A manera de ejemplo, podemos indicar que en el texto del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta existe el literal a) que regula la deducción de los intereses de financiamiento, lo que determina que si por ejemplo una persona natural percibiera intereses, estaría generando una renta por la ganancia de capital, siendo importante en su caso la verificación del pago de los intereses, a efectos de considerar la aplicación del principio del percibido a su favor.

Sin embargo, en el caso de la empresa que pague los intereses del financiamiento, bastará únicamente que provisione el gasto sin necesidad de pagarlo durante el ejercicio gravable, a efectos de poder sustentar el gasto en el proceso de determinación de la renta neta de tercera categoría.

Otro caso que puede sustentarse sin aplicar la regla del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta está relacionada con las dietas que se le abona a los directores, toda vez que ya existe un literal específico en el propio artículo 37, el cual es el literal m), que indica que "son deducibles como gastos las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de las sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta".

¹⁹ MEDRANO CORNEJO, Humberto. "Renta y obligaciones de no hacer", en el El Comercio (22-11-2005). <https://elcomercio.pe/opinion/colaboradores/renta-obligaciones-humberto-medrano-205038-noticia/>.

Sobre el mismo tema, encontramos un comentario del portal La Ley, al indicar sobre el tema materia de revisión:

Otro aspecto a tener en cuenta relacionado a la deducibilidad de las indemnizaciones laborales, es que las mismas -en tanto se encuentren contempladas en el artículo 18- no suponen un ingreso de quinta categoría para el trabajador. Esto en la medida que son conceptos inafectos, razón por la cual para su deducción no se requiere que cumplan con el inciso v) del artículo 37 de la LIR, esto es, que hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio²⁰.

6. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal cuenta con jurisprudencia que analiza este tema. A continuación indicaremos las RTF.

RTF N.º 07719-4-2005

Por otro lado, cabe tener en cuenta que el requisito contenido en el inciso v) consistente en incluir con el pago hasta antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada ya estaba regulado desde mucho antes en el inciso l) del mismo artículo 37, circunscribiendo sus alcances únicamente a los supuestos allí descritos, como son los aguinaldos, bonificaciones y gratificaciones; de forma tal que, la inclusión del referido requisito mediante Ley N.º 27356 en el inciso v), revela por sistemática su alcance también particular. Si la intención del Legislador hubiera sido incluir en el inciso v) un requisito de alcance general para todos los demás incisos, se hubiera eliminado su referencia particular en el inciso l), al devenir en innecesaria, hecho que no ocurrió, por lo que se puede concluir que el requisito exigido en el inciso v) es de alcance particular y no alcanza a los supuestos previstos expresamente en los demás incisos del artículo 37.

Existe otro pronunciamiento del Tribunal Fiscal con respecto a la deducción como gasto sin necesidad de aplicar lo señalado en el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Allí se analiza el caso de la entrega de dinero a un trabajador dentro de la figura de *stock options* a través de la emisión de la **RTF N.º 17792-8-2012**, de fecha 25 de octubre del 2012, la cual advertimos no es de observancia obligatoria.

En dicha RTF, se considera que los beneficios otorgados al trabajador bajo la figura de *stock options* "corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa, adicional a la

²⁰ LA LEY. "Renta de tercera categoría: Deducción de gastos relacionados a medidas laborales" (13-10-2020). <https://laley.pe/art/10177/renta-de-tercera-categoria-deducción-de-gastos-relacionados-a-medidas-laborales>.

remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los nuevos resultados obtenidos por aquella”.

En relación a los pagos, el Tribunal Fiscal indica que estos “tienen naturaleza remunerativa, resultan deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta conforme a lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Antes que el Tribunal Fiscal resuelva este caso al emitir la RTF, se observaba que la postura de la SUNAT era considerar al monto otorgado a los directivos y/o trabajadores, los calificaba como gratificación extraordinaria.

Esta postura inicial perjudicaba a las empresas, toda vez que no consideraba que se cumplieran los principios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

¿Es posible sustentar la renta de segunda, cuarta o quinta categoría únicamente pagando la retención al fisco?

La respuesta a esta consulta la encontramos en una opinión de SANTOS GUARDAMINO, quien desarrolla sus argumentos de la siguiente forma:

2. El inciso v) del artículo 37 del TUO, incorporado por el artículo 6 de la Ley N.º 27356 publicada el 18 de octubre del 2000 y que rige a partir del ejercicio gravable 2001, establece que “los gastos o costos que constituyan para su perceptor Rentas de Segunda, Cuarta y Quinta Categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada correspondiente a dicho ejercicio.

3. El inciso q) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, sustituido por el artículo 11 del Decreto Supremo N.º 017-2003-EF publicado el 13 de febrero de 2003, indica que “la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las Rentas de Segunda, Cuarta y Quinta Categoría, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la Ley”. Es decir, la retención y el pago del impuesto legitiman el gasto.

4. El segundo párrafo del artículo 71 de la Ley, incorporado por el artículo 11 de la Ley N.º 27356, determina que “tratándose de personas jurídicas u otros perceptores de Rentas de Tercera Categoría, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las Rentas de Segunda, Cuarta y Quinta Categoría, siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá en el mes de su devengo, debiendo abonarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual”²¹.

21 SANTOS GUARDAMINO, Nelson. “Implicancias tributarias de las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría en relación a las Rentas de Tercera Categoría de las empresas”, en Revista

En realidad, lo correcto para no tener dificultades con el fisco es cumplir con el pago de la renta que califica como de segunda, cuarta o quinta categoría y no solo la retención respectiva. Pese a ello, muchos contribuyentes insisten en solo realizar el pago de la retención y pretenden deducir el íntegro de la renta, lo cual no es correcto, ya que corresponde realizar tanto el pago como la retención respectiva.

Otro pronunciamiento del Tribunal Fiscal es la **RTF N.º 5514-2-2009**, cuya sumilla indica lo siguiente:

Que lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la LIR es aplicable a retribuciones de carácter facultativo, es decir a aquellas originadas en virtud de obligaciones que se acuerdan al personal, y no de aquellas retribuciones de carácter obligatorio, como es el caso de la participación de los trabajadores de la actividad privada en las utilidades de la empresa establecida en el Dec. Leg. N.º 892, a las que resulta aplicable lo normado en el inciso v) del artículo 37 de la LIR.

También podemos citar la **RTF N.º 10167-2-2007**, de fecha 26 de octubre del 2007, la cual indica lo siguiente:

Al respecto este Tribunal en la Resolución N.º 7719-4-2005 de 16 de diciembre del 2005, con el carácter de observancia obligatoria, ha establecido que la remuneración vacacional, dada su condición de tales y por tanto renta de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En dicha resolución se precisó que las vacaciones entendidas como descanso físico son un beneficio social, debido a que están establecidas como protección de salud de los trabajadores, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración, ya sea que se la entienda como remuneración diferida, por pagarse como contraprestación por el trabajo realizado en el periodo en el que se completa el récord vacacional, o remuneración inmediata, por pagarse como consecuencia de la subsistencia de la relación laboral no obstante el descanso físico.

7. Informes emitidos por la SUNAT

Podemos citar el **Informe N.º 053-2005-SUNAT/2B0000**, de fecha 30 de marzo del 2005, cuya conclusión indica lo siguiente:

Conclusión:

Tratándose de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, establecida convencionalmente, por el ejercicio gravable 2000, la deducción del gasto por concepto de tales participaciones, requerirá como condición que las mismas hubieren sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación

del Departamento Académico de Ciencias Administrativas, Año 1, N.º 1, julio 2006, p. 16.

de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, conforme a lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, entonces vigente²².

Otro informe que desarrolla este tema es el **Informe N.º 181-2019-SUNAT/2B0000**, de fecha 21 de noviembre del 2019, cuya conclusión indica lo siguiente:

Conclusiones: En relación con los gastos de viaje y viáticos por gastos de alojamiento, alimentación y movilidad asumidos por una empresa domiciliada, con ocasión del servicio prestado por una persona natural domiciliada, con la cual no tiene una relación laboral y cuya retribución constituye renta de cuarta categoría: 1. No resulta aplicable el inciso r) del artículo 37 de la LIR. 2. Son deducibles para la empresa de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la LIR, en tanto no hayan sido reembolsados por el prestador del servicio, siempre que cumplan con el principio de causalidad y en tanto el gasto no se encuentre limitado o prohibido por ley²³.

Otro informe de la SUNAT que analiza la aplicación del literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es el **Informe N.º 033-2012-SUNAT/4B0000**, de fecha 13 de abril del 2012, cuya conclusión indica lo siguiente:

Conclusión: Para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas en todos los casos constituye gasto deducible del ejercicio al que corresponda, siempre que se pague dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de ese ejercicio²⁴.

Otro informe emitido por la SUNAT es el **Informe N.º 134-2010-SUNAT/2B0000**, de fecha 20 de setiembre del 2010, cuya conclusión indica lo siguiente:

Conclusión: Teniendo en cuenta la premisa adoptada en el presente Informe, la participación legal en las utilidades pagada a los trabajadores en el ejercicio posterior al de su generación, luego de la presentación de una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta que aumenta su importe, constituye gasto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio en que se pagó dicha participación²⁵.

22 Si se desea revisar el texto completo del presente informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0532005.htm>.

23 Si se desea revisar el texto completo del presente informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i181-2019-7T0000.pdf>.

24 Si se desea revisar el texto completo del presente informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i033-2012.pdf>.

25 Si se desea revisar el texto completo del presente informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i134-2010.pdf>.