

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Se aplica la retención del impuesto a la renta respecto a pagos en especie?	I-1
	Declaración anual 2021 de rentas de personas naturales	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aplicación de los beneficios empresariales a la luz del Convenio para evitar la doble imposición tributaria entre Perú y México	I-11
	Puntos clave en la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) 2021	I-15
	Requisitos sustanciales para la utilización del crédito fiscal	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Aplicación práctica de la cobranza dudosa y provisión de deudas	I-23
ANÁLISIS NORMATIVO	Modificaciones al Código Tributario: Decretos Legislativos N.ºs 1523 y 1524	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	No domiciliados en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



¿Se aplica la retención del impuesto a la renta respecto a pagos en especie?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El pago en especie - 3. El pago en especie: una alternativa en épocas de falta de liquidez para las empresas - 4. Las rentas de quinta categoría - 5. El agente retenedor - 6. La regulación de la retención en la Ley del Impuesto a la Renta - 7. El caso de los dividendos y la posibilidad de retención en las entregas en especie - 8. Informe de la SUNAT - 9. ¿Cuándo la vivienda es considerada como una condición laboral y no como renta en especie?



RESUMEN

En algunas oportunidades, los empleadores han efectuado pagos a sus trabajadores en especie, lo cual implica la entrega de bienes y no de dinero. Ello puede deberse a una entrega permanente previo acuerdo con el trabajador, o también a una situación esporádica. En ambos supuestos, el monto del dinero al igual que el valor de la especie entregada y representada en dinero califican como rentas de quinta categoría. La pregunta inmediata que viene a continuación es si los bienes entregados en especie ¿se encuentran sujetos a retención del impuesto a la renta?

Palabras clave: retención / agente de retención / quinta categoría / dividendos / pago en especie / pago en efectivo

Recibido: 22-02-2022

Aprobado: 23-02-2022

Publicado en línea: 02-03-2022



ABSTRACT

On some occasions, employers have made payments to their workers in kind, which implies the delivery of goods and not money. This may be due to a permanent delivery prior agreement with the worker, or also to a sporadic situation. In both cases, the amount of money as well as the value of the species delivered and represented in money qualify as fifth category income. The immediate question that follows is whether the goods delivered in kind are subject to income tax withholding?

Keywords: withholding / withholding agent / fifth category / dividends / payment in kind / payment in cash

Title: Does income tax withholding apply to payments in kind?

1. Introducción

Dentro de la relación laboral presente entre el trabajador y el empleador, existe de por medio la remuneración, la cual retribuye al trabajador por sus servicios prestados bajo una relación de dependencia en la que se manifiesta la subordinación.

La remuneración es entregada por parte del empleador al trabajador con cierta regularidad, la cual puede ser diaria, semanal, quincenal, mensual o bajo cualquier periodo previamente acordado entre las partes.

Pueden presentarse casos en los cuales el empleador entregará al trabajador la remuneración en especie, la cual está representada por la entrega de bienes, que pueden ser complementarios a la remuneración en dinero, calificando am-

bos conceptos como remuneración para efectos de la renta de quinta categoría, conforme lo señala el literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La pregunta inmediata que surge es si los bienes entregados en especie ¿se encuentran sujetos a retención del impuesto a la renta?

La respuesta a esta pregunta será materia de desarrollo en el presente informe, teniendo en cuenta lo señalado en la

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

normatividad de la Ley del Impuesto a la Renta al igual que su reglamento.

2. El pago en especie

El pago en especie alude principalmente a la entrega de bienes en reemplazo del dinero al acreedor. Su origen se remonta a la época en la cual los mercaderes llegaban a los puertos italianos en la edad media, especialmente en Venecia, Pisa y Génova, cargados de bienes que traían desde el oriente, dentro de los cuales se encontraban las famosas especias¹, que tenían una gran demanda en la población.

En esos tiempos, los comerciantes procuraban que les paguen los intercambios no con dinero sino con especias, las que posteriormente podían utilizar también como mecanismo de intercambio o mercadería para vender.

Por su parte, COLL MORALES nos indica sobre el tema:

El origen del concepto pago en especie proviene del siglo XVI, con la aparición y el desarrollo del comercio a lo largo y ancho del planeta.

En este sentido, "pago en especie" proviene de "pago en especias".

Esto hace referencia a que, en aquellos tiempos, las especias que provenían de distintos países, como el clavo, la pimienta, la canela, entre otras especias muy demandadas en aquella época, eran muy valiosas. Así pues, los mercaderes pedían a los comerciantes de aquellos lugares en los que se cultivaban dichos productos que pagaran sus intercambios en especias, en lugar de entregar dinero².

En los tiempos actuales, el pago en especie alude a la entrega de bienes en reemplazo del sueldo a favor del trabajador, también se le conoce como remuneración en especie. En este punto y sobre el pago en especie al trabajador, resulta interesante la opinión de NAVA GUIBERT, quien precisa que "respecto de la remuneración o pago en especie, esta consiste en entregar al trabajador bienes que puedan ser apreciados o valorados en dinero y que, precisamente, dicha valoración deberá ser consignada tanto en el libro de planillas como en la boleta de pago"³.

En este punto, SALA FRANCO indica, con respecto a la remuneración en especie,

1 Dentro de las principales especias que se comercializaban entre Europa y el Oriente tenemos a la pimienta, el jengibre, la nuez moscada, el clavo de olor, el anís, el azafrán, la cúrcuma, el comino entre otras.

2 COLL MORALES, Francisco. "Definición de pago en especie". <https://economipedia.com/definiciones/pago-en-especie.html#:~:text=El%20origen%20del%20concepto%20pago,de%20C2%ABpago%20en%20especias%20BB.&text=Por%20esta%20raz%C3%B3n%20surge%20el%20t%C3%A9rmino%20C2%ABpago%20en%20especie%20BB.>

3 NAVA GUIBERT, Luis. *Manual de Derecho Laboral*, Universidad de San Martín de Porres, 2019, p. 401. https://derecho.usmp.edu.pe/biblioteca/novedades/libros2020/manual_luisnava.pdf.

lo siguiente: "toda retribución comprometida *in obligatione* por el empresario al trabajador en un bien distinto al dinero"⁴.

Bajo estos alcances, apreciamos que los bienes entregados al trabajador también forman parte de los conceptos remunerativos para el trabajador, ya que responden necesariamente a una retribución en contraparte a los servicios que presta al empleador, lo que determina que necesariamente estarán sujetos a la retención del impuesto a la renta.

En materia laboral, es importante citar el artículo 4 del CO95-Convenio sobre la protección del salario, 1949 (número 95), cuyo texto indica lo siguiente:

Artículo 4

1. La legislación nacional, los contratos colectivos o los laudos arbitrales podrán permitir el pago parcial del salario con prestaciones en especie en las industrias u ocupaciones en que esta forma de pago sea de uso corriente o conveniente a causa de la naturaleza de la industria u ocupación de que se trate. En ningún caso se deberá permitir el pago del salario con bebidas espirituosas o con drogas nocivas.

2. En los casos en que se autorice el pago parcial del salario con prestaciones en especie, se deberán tomar medidas pertinentes para garantizar que:

a) las prestaciones en especie sean apropiadas al uso personal del trabajador y de su familia, y redunden en beneficio de los mismos;

b) el valor atribuido a estas prestaciones sea justo y razonable⁵.

3. El pago en especie: una alternativa en épocas de falta de liquidez para las empresas

En el Perú, en los últimos años a raíz de la pandemia del COVID-19, muchas empresas han reducido sus ingresos, otras han cerrado sus operaciones y algunas han quebrado, sobre todo por las dificultades económicas que se han producido por la reducción de actividades que se produjo en el 2020 y parte del 2021 por la inmovilización social obligatoria, al igual que una restricción de diversas actividades económicas.

Por esta y otras razones, muchas empresas se han visto impedidas de poder realizar el pago completo de las remuneraciones a sus trabajadores, existiendo supuestos en los cuales se han visto obligadas a la reducción del sueldo a sus dependientes, a efectos de poder seguir operando en el mercado.

Para poder superar el problema de la liquidez, las empresas se han visto en la necesidad de cumplir con el pago de las

4 SALA FRANCO, Tomás. *Derecho del trabajo*, 10.ª ed., Valencia: Tirant lo Blanch, 1996, p. 466.

5 Organización Internacional del Trabajo (OIT). *CO95-Convenio sobre la protección del salario*, 1949 (Número 95). https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C095.

remuneraciones a sus trabajadores, señalando una parte en dinero en efectivo y otra parte en bienes, los cuales pueden producir directamente o que cuenta con los mismos en sus activos o también que los mismos sean parte de sus existencias.

Para lograr esta entrega, necesariamente debe existir un acuerdo con el trabajador y que el mismo muestre su aceptación, con el entendimiento necesario de las dificultades financieras por las que atraviesa la empresa.

En caso se presente el pago de la remuneración al trabajador, considerando una parte en dinero y otra en especie, se consideraría la totalidad como parte del pago del empleador al trabajador, lo cual calificaría como renta de quinta categoría, conforme apreciaremos en el siguiente punto.

Es interesante la información proporcionada por DUNIN BORKOWSKI al "citar ejemplos típicos de pagos en especie cuando una empresa le entrega a su trabajador un bien que produce o cuando paga una obligación con acciones de propia emisión o de un tercero.

Sin embargo, en el caso del Impuesto a la Renta (IR), debemos partir de una premisa fundamental: nuestra legislación dispone que el IR se paga solo en dinero"⁶.

En la doctrina nacional, observamos que MONTSTRUQUE ROSAS indica que en el caso de las rentas en especie pueden considerarse, por ejemplo, "el uso de una vivienda, de un automóvil, colegio para los hijos, cuotas a clubes, la cobertura de un seguro de vida, de salud, entre otros"⁷.

4. Las rentas de quinta categoría

Recordemos que la renta de quinta categoría se obtiene por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, característica principal de lo que la doctrina denomina "vínculo laboral".

Cabe indicar que para que exista un vínculo laboral, debe existir previamente una relación de subordinación, la cual se manifiesta en el ejercicio de tres poderes por parte del empleador respecto a sus subordinados.

Ello está señalado de manera expresa en el Informe N.º 095-2004-SUNA-T/2B0000 cuando menciona:

6 DUNIN BORKOWSKI, Katarzyna. "¿Cómo se paga el impuesto a la renta cuando la renta se paga en especie?", publicado el 27 de mayo del 2020 en el Portal Desafíos PWC. <https://desafios.pwc.pe/como-se-paga-el-impuesto-a-la-renta-en-especie/#:~:text=septiembre%202021-.%20BFC%3%B3mo%20se%20paga%20el%20impuesto%20a%20la%20renta%20cuando%20la.se%20paga%20E2%80%9Cen%20especie%20E2%80%9D%3F&text=La%20norma%20agrega%20que%20cuando,de%20la%20contraprestaci%C3%B3n%20en%20defectivo.>

7 MONTSTRUQUE ROSAS, Karina. *Las rentas de trabajo en los convenios de doble imposición suscritos por el Perú*, p. 601. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/325_10_montstruque-1.pdf.

[...] a fin de establecer la existencia de subordinación en la relación jurídica, el empleador deberá necesariamente contar con las siguientes facultades: normativa o reglamentaria⁸, directriz⁹ y disciplinaria¹⁰; ninguna de las cuales conlleva a afirmar que los elementos de exclusividad y/o permanencia en la prestación de los servicios sean características determinantes de la existencia de subordinación¹¹.

En esa misma lógica, el Tribunal Fiscal ha emitido la **RTF N.º 4873-1-2006**, la cual identifica el contenido del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicha RTF precisa lo siguiente:

El elemento determinante para identificar la relación laboral es la existencia de subordinación del servidor a su empleador en la ejecución de sus labores, a través de elementos tales como sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones y establecimiento de horarios de trabajo, entre otros. En este sentido, no podrían formar parte de este tipo de plan los prestadores de servicios que se encuentren generando rentas de cuarta categoría, toda vez que en ellos no existe la subordinación, tan propia de 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, la cual considera como rentas a diferentes supuestos indicados en los literales a), b), c), d), e) y f).

Para efectos del análisis en el presente informe, nos quedamos con el contenido del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual considera a las rentas:

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.

8 A través de esta, el empleador dicta las normas o reglas básicas reguladoras del comportamiento en la empresa y las pautas fundamentales para la convivencia en el centro de trabajo, cuyo cumplimiento obliga al trabajador. Un claro ejemplo lo constituye el Reglamento Interno de Trabajo.

9 En virtud de ella, el empleador se encuentra facultado a dar órdenes al trabajador para su cumplimiento; es decir, asignar contenido concreto a su actividad, pudiendo disponer variaciones dentro de ciertos límites a la forma y modalidades de la prestación de servicios del trabajador (por ejemplo, la manera cómo deben ser ejecutadas las tareas, el lugar y tiempo en que se van a prestar los servicios).

10 Por esta facultad, el empleador regula la disciplina en la empresa, pudiendo imponer sanciones a los trabajadores por el incumplimiento de normas laborales o de órdenes específicas, pudiendo ser estas desde una amonestación verbal hasta el despido.

11 SUNAT. Se puede consultar el texto completo en la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i0952004.htm>.

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.

De lo que se puede observar en el texto del primer párrafo del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha considerado bajo el concepto de remuneración a **“las compensaciones en dinero o en especie”**, lo cual determina que si es considerada como renta de quinta, también se encontrará sujeta a la retención del impuesto a la renta de quinta categoría, en la medida de que se supere el monto de las siete unidades impositivas tributarias en el ejercicio.

La propia SUNAT ha considerado en el **Oficio N.º 24-99-12.0000**, de fecha 2 de marzo de 1999, que “cualquier pago que el trabajador reciba de su empleador, con ocasión del servicio prestado en relación de dependencia, constituye renta de quinta categoría, incluso a canasta de Navidad o similares”¹².

5. El agente retenedor

En la doctrina, apreciamos que GARCÍA MULLÍN hace mención a las retenciones del siguiente modo: “el sistema se instrumenta mediante el establecimiento de la obligación de retener un determinado porcentaje por quien abone rentas de ese tipo; tal previsión puede estar contenida en la ley, o autorizarse en ella a la administración para que la establezca”¹³.

En la doctrina mexicana, RÍOS GRANADOS expresa que “la retención en materia tributaria es la recaudación de los sujetos que realizan pagos en el caso del impuesto sobre la renta, lo anterior en atención a la cercanía de la fuente de riqueza, ejemplo de ello son los patronos. En la doctrina jurídica tributaria una retención es entendida como el deber de colaboración del no contribuyente con la hacienda pública. Este deber de colaboración se concretiza en retener e ingresar en el tesoro público una cantidad por la realización de determinados pagos”¹⁴.

12 Si se desea revisar el texto completo del Oficio, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/1999/oficios/o02499.htm>.

13 GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Impuesto sobre la renta. Teoría y técnica del impuesto*. Santo Domingo: República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 48.

14 RÍOS GRANADOS, Gabriela. “Obligación ex lege de los patronos”, en el Boletín Mexicano de Derecho Comparado

En la legislación peruana, apreciamos que el texto del artículo 10 del Código Tributario¹⁵ contiene la regulación sobre los agentes de retención o percepción.

Allí se indica que “en defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”.

Si nos percatamos, la labor del agente de retención es el de colaborar con el fisco, existiendo de por medio regulaciones que le imponen el cumplimiento de obligaciones y en caso de no cumplirlas, se estará sujeto a la comisión de infracciones tributarias con la consiguiente sanción pecuniaria manifestada en una multa tributaria.

En la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional con el Expediente N.º 03769-2010-PA/TC, señaló en el fundamento 10 que “el agente retenedor o percceptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal”.

En la doctrina peruana, ROBLES MORENO indica que “en la retención no hay un desplazamiento total del contribuyente, aquí lo que se desplaza es una suma de dinero que nunca se llega a percibir”¹⁶.

En otra mención, ROBLES MORENO precisa que “el agente de retención, que es una persona ajena a la relación jurídica tributaria pero que se encuentra obligado a ingresar al fisco el adeudo del contribuyente debe retener el monto que tiene que pagar al contribuyente del tributo”¹⁷.

En este punto es importante mencionar un considerando que sustenta la **RTF N.º 05015-2-2003**, la cual precisa lo siguiente:

Que de lo expuesto, se aprecia que lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se podrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero

nueva serie, año XXXIV, N.º 100, enero-abril 2001, p. 213. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3671/4481>.

15 El Texto Único Ordenado del Código Tributario fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

16 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. “Responsabilidad solidaria de los agentes de retención y percepción en el Código Tributario”, en el blog personal de la autora. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/10/responsabilidad-solidaria-de-los-agentes-de-retencion-y-percepcion-en-el-codigo-tributario/>.

17 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. Ob. cit.

del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo¹⁸.

6. La regulación de la retención en la Ley del Impuesto a la Renta

Dentro del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos el artículo 67, el cual considera a los responsables de las retenciones del impuesto a la renta.

Dicho artículo indica lo siguiente:

Artículo 67.- Están obligados a pagar el impuesto con los recursos que administren o dispongan y a cumplir las demás obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones de esta ley corresponden a los contribuyentes, las personas que a continuación se enumeran:

- a) El cónyuge que perciba y disponga de los bienes del otro o cualquiera de ellos tratándose de bienes sociales comprendidos en la primera, segunda y tercera categoría;
- b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces;
- c) Los albaceas o administradores de sucesiones y a falta de estos, el cónyuge superviviente y los herederos;
- d) Los síndicos, interventores y liquidadores de quiebras o concursos y los representantes de las sociedades en liquidación;
- e) Los directores, gerentes y administradores de personas jurídicas;
- f) Los administradores de patrimonios y empresas y, en general, los mandatarios con facultades para percibir dinero, cuando en el ejercicio de sus funciones estén en condiciones de determinar la materia imponible y pagar el impuesto correspondiente a tales contribuyentes;
- g) Los agentes de retención; y,
- h) Los agentes de percepción.

De todos los literales antes mencionados, nos quedaremos con el literal g) que alude a los agentes de retención, que como sabemos en el caso del trabajador, quien cumple con entregarle la retribución por la labor realizada bajo una relación de dependencia, es el empleador, por lo que este último calificaría como el agente de retención del impuesto a la renta que corresponde a la quinta categoría, de ser el caso.

Debemos complementar este literal g) del artículo 67 de la Ley del Impuesto a la Renta con el artículo 71 de la misma norma, el cual indica en el literal a) lo siguiente:

Artículo 71.- Son agentes de retención:

- a) Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de:
 - i) Segunda categoría; y,
 - ii) Quinta categoría.

¹⁸ Si se desea revisar el texto completo de la RTF N.° 05015-2-2003, se debe ingresar a la siguiente dirección web: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribuna_fiscal/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_05015.pdf.

Según se aprecia, el pagador de las rentas de quinta categoría es para efectos tributarios, el agente retenedor respecto del cual se le aplican las obligaciones para cumplir con la retención respectiva del impuesto a la renta, respecto de las remuneraciones que ponga a disposición del trabajador.

En este sentido, observamos que el artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce de manera expresa a los retenedores de quinta categoría, al indicar lo siguiente:

Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de la deducción correspondiente al monto fijo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46 de esta ley.

Tratándose de personas que presten servicios para más de un empleador, la retención la efectuará aquel que abone mayor renta de acuerdo al procedimiento que fije el reglamento.

Esta retención deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Finalmente, apreciamos el texto del artículo 78 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica lo siguiente:

Artículo 78.- Cuando los agentes de retención no hubiesen cumplido con la obligación de retener el impuesto serán sancionados de acuerdo con el Código Tributario. En tal caso, los contribuyentes deberán informar a la SUNAT, dentro de los primeros doce (12) días del mes siguiente al de percepción de la renta, el nombre y domicilio de la persona o entidad que les efectuó el pago, haciéndose acreedores a las sanciones previstas en el citado Código en caso de incumplimiento.

Cuando las rentas se paguen en especie y resulte imposible practicar la retención, la persona o entidad que efectúe el pago deberá informar a la SUNAT, dentro de los doce (12) días de producido el mismo, el nombre y domicilio del beneficiario, el importe abonado y el concepto por el cual se efectuó el pago.

Los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría efectuarán el pago del impuesto no retenido en la forma que establezca la SUNAT.

De la revisión del texto del segundo párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto a la Renta, observamos que se determina el supuesto en el cual el empleador cumple con el pago de la remuneración al trabajador en especie y resulte imposible practicar la retención.

En este punto se indica que quien efectúe el pago, deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de doce días de

producido el pago, el nombre y domicilio del beneficiario, el importe abonado y el concepto por el cual se efectuó el pago.

La pregunta inmediata que viene a continuación es **¿cuándo se considera que resulte imposible de practicar la retención?**

La respuesta a esta interrogante la podemos encontrar en el texto del literal b) del artículo 39-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual considera los supuestos de suspensión y no procedencia de retenciones.

Artículo 39-A.- Suspensión y no procedencia de retenciones

1. No procederá la retención del Impuesto, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el pagador de la renta sea un sujeto no domiciliado.
- b) Cuando, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 78 de la Ley, las rentas se paguen en especie y resulte imposible practicar la retención.

En caso que la contraprestación se pague parcialmente en especie y en dinero u otro medio que implique su disposición en efectivo, la retención del Impuesto procederá hasta por el importe de la contraprestación en efectivo. No está comprendida en este inciso la distribución de utilidades en especie, la cual se regirá por lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 73-A de la Ley.

Según se aprecia, al existir el pago del empleador al trabajador, tomando en cuenta la entrega de dinero y a la vez renta en especie, representada por la entrega de bienes, ello calificaría como una dación en pago, y según lo indica el texto del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁹, calificaría como enajenación, lo que determinaría afectación al impuesto a la renta al igual que el IGV como retiro de bienes, debiendo afectarse este último tributo a través de papeles de trabajo que sirven de sustento para la declaración mensual en el Formulario Virtual N.° 621.

Entonces, si no es posible efectuar la retención, ¿qué es lo que corresponde efectuar?

Tal como se ha consultado, la legislación del Impuesto a la Renta, tanto la Ley como el Reglamento respectivo, se hace mención que en el caso que no se pueda realizar la retención en las rentas en especie, el empleador deberá comunicar a la SUNAT tal hecho.

Pero es pertinente plantearse algunas preguntas:

- ¿Qué sucede si el empleador puede valorizar el bien que es entregado al trabajador?

¹⁹ El texto del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta indica lo siguiente: "Artículo 5.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".

- ¿Procederá la retención del impuesto a la renta de quinta categoría?
- ¿Existirá la comisión de alguna infracción tributaria de parte del empleador si cumple con el pago de la retención de quinta categoría respecto de renta en especie?

Muchos empleadores procuran efectuar la retención aun cuando se presente el caso de la remuneración en especie que es entregada a los trabajadores, por un tema de prudencia fiscal y para evitar posibles contingencias, pese a la existencia de la regulación específica del artículo 78 de la Ley del Impuesto a la Renta al igual que el artículo 39-E del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, anteriormente citados.

Consideramos que aun cuando el empleador no se encuentra obligado a realizar la retención respecto de las rentas en especie, el realizarlas no le genera infracción alguna.

Un caso interesante se presenta en **Colombia**, al existir el texto del artículo 27 del Estatuto Tributario.

Allí se indica que en el caso de la percepción de rentas en especie, se debe realizar la retención en la fuente.

Sobre este tema apreciamos el comentario de MONCAYO, quien indica lo siguiente:

El artículo 27 del Estatuto Tributario define que el ingreso puede ser recibido mediante pago en dinero o en especie siempre que equivalga a un pago, cuando dichos abonos son ingreso para el beneficiario que sean susceptibles de generar un incremento del patrimonio, debe considerarse el artículo 29 del mismo estatuto al definir que el valor de pagos o abonos efectuados en especie, debe determinarse por el valor de las especies en el momento de la entrega, en el caso de obligaciones pactadas en dinero que se paguen en especies, el valor de estas se determina salvo prueba en contrario, por el precio que se fije en el contrato. Cualquier ingreso o participación en un negocio que se perciba en dinero o en especie, debe ser sometido a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta²⁰.

En el caso de **Chile**, es importante revisar que según lo indica el texto del artículo 41 del Código de Trabajo, que constituyen remuneración del trabajador todo lo que perciba, ya sea en dinero o en especie avaluables en dinero por causa del contrato.

Según lo precia la publicación elaborada por el proyecto CONTRIBUYENTE ILUSTRADO, a cargo de CÍRCULO VERDE, se precisa lo siguiente:

Serán parte de la "remuneración" si los beneficios entregados son avaluables en dinero. Ejemplos: Bono casino (desayuno, onces,

²⁰ MONCAYO, Carolina. "Retención en la fuente para pagos efectuados en especie", publicado el 10 de marzo del 2016 en el portal del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP). <https://incp.org.co/retencion-en-la-fuente-para-pagos-efectuados-en-especie/>.

etc.); bono para reparar vivienda; premio excelencia académica (para trabajadores o de sus hijos); premio por empleado del mes (especies o dinero); gift card de casas comerciales; membresías para gimnasio; entrega de entradas a espectáculos; etc.

No son avaluables en dinero, por ejemplo, un permiso para trámites o por eventos específicos (muerte familiar, matrimonio, nacimiento hijos, etc.); día libre de cumpleaños; todos los beneficios no asignables individualmente como el uso de un lugar de entretenimiento en las instalaciones de la empresa (mesas de pingpong o pool o gimnasio); la asistencia a la fiesta de la empresa; etc.

Tributariamente, se debe considerar si son o no renta para el trabajador, lo que en general se determina en analizar si son o no un incremento de patrimonio, salvo que se encuentren liberados de tributación en una norma específica²¹.

Siguiendo con la información del exterior, encontramos un dato relevante en el caso de **España**, en donde la retribución en especie a favor del trabajador no solo incluye bienes sino también servicios.

En este punto, observamos lo indicado por SASTRE ROSSELLÓ cuando indica sobre la retribución en especie:

Al principio hacíamos referencia a que las empresas son aquellos agentes económicos que retribuyen a sus trabajadores a cambio de su fuerza de trabajo. Esta retribución suele llevarse a cabo de forma dineraria aunque en ocasiones y cada vez más, encontramos casos de empresas que retribuyen parte de la renta de sus asalariados en especie.

La LIRPF entiende por retribución en especie: "la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por un precio inferior al normal de mercado, aunque no suponga un gasto real para quien los concede".

Aclaremos ahora, cuáles pueden ser los diferentes tipos de retribuciones en especie que puede obtener el trabajador por parte de la empresa: planes de pensiones privados, vacaciones remuneradas, el uso de una vivienda de la empresa de forma gratuita, el uso del vehículo de la empresa, pago de la formación, coste de las escuelas de los hijos de los empleados o seguros médicos, entre otros.

Dentro de este tipo de retribución debemos diferenciar entre dos tipos: aquellas que corresponden a programas públicos, las cuales están establecidas por ley y por tanto la empresa está obligada a llevar a cabo este tipo de compensación (cotización a la SS o seguro en caso de accidente laboral) y aquellas que forman parte de programas privados y los puede establecer o no de forma voluntaria la empresa en función de su política de recursos humanos²².

²¹ CONTRIBUYENTE ILUSTRADO. Tratamiento tributario y laboral de los beneficios entregados a los trabajadores. Conocer el correcto tratamiento evita costos y problemas futuros para las partes (Prog. N.º 1). <https://www.circuloverde.cl/wp-content/uploads/2019/03/Tratamiento-tributario-y-laboral-de-los-beneficios-entregados-Programa-1.pdf>.

²² SASTRE ROSSELLÓ, Margalida. Cómo beneficiar a los asalariados en época de crisis, Memoria del Treball de Fi de Grau, Universitat de les Illes Balears, Facultat d'Economia

7. El caso de los dividendos y la posibilidad de retención en las entregas en especie

Al efectuar una revisión del texto del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que allí se regula la retención del impuesto a la renta cuando se acuerde la distribución de dividendos o cualquier forma de distribución de utilidades.

El referido texto indica lo siguiente:

Artículo 73-A.- Las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cinco por ciento (5%) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país. La obligación de retener también se aplica a las sociedades administradoras de los fondos de inversión, a los fiduciarios de fideicomisos bancarios y a las sociedades tituladoras de patrimonios fideicometidos, respecto de las utilidades que distribuyan a personas naturales o sucesiones indivisas y que provengan de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, obtenidos por los fondos de inversión, fideicomisos bancarios y patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras.

La obligación de retener el impuesto se mantiene en el caso de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades que se acuerden a favor del Banco Depositario de ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts). Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del cinco por ciento (5%) deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución.

El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del impuesto a la renta de los beneficiarios, cuando estos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú.

Esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Nótese el texto del tercer párrafo del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual contiene información acerca de la distribución de utilidades en especie. Allí se indica que corresponde efectuar la retención respectiva, la cual está a cargo de quien realiza el pago del dividendo.

Lo interesante del caso es que se indica de manera expresa que el beneficiario de la distribución es quien debe reembolsar al pagador del dividendo, el valor de la retención, ello en el caso puntual que

i Empresa, Any acadèmic 2013-14, p. 22. https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/2224/TFG_GADE_MargalidaSastreRossello.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

se realice la entrega de dividendos en especie.

En este punto consideramos pertinente citar las conclusiones del **Informe N.° 045-2021-SUNAT/7T0000**, de fecha 30 de abril del 2021, las cuales son las siguientes:

Conclusiones:

En relación con el supuesto de la existencia de un crédito (cuenta por cobrar), cuyo titular es una persona jurídica domiciliada en el Perú, que producto de su disolución y liquidación lo transferirá a uno de sus accionistas persona natural, quien adquiere el crédito bajo la modalidad sin recurso, esto es, asumiendo el riesgo crediticio del deudor; se puede afirmar que:

1. Dicha operación constituye una distribución de dividendos en especie para sus accionistas; debiendo la persona jurídica considerar como ganancia o pérdida la diferencia entre el valor de mercado y el costo computable de las especies distribuidas a efecto de determinar el Impuesto a la Renta a su cargo, aplicando la tasa de veintinueve coma cincuenta por ciento (29.50 %).
2. En caso el accionista sea una persona natural domiciliada en el Perú, genera una renta de segunda categoría gravada con la tasa del cinco por ciento (5 %) por los dividendos en especie que percibe.
3. En caso el accionista sea una persona natural no domiciliada en el Perú, genera una renta de fuente peruana gravada con la tasa del cinco por ciento (5 %) por los dividendos en especie que percibe²³.

Al efectuar una revisión de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, apreciamos que la legislación no ha variado mucho con relación al texto del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en la parte que se determina que el beneficiario debe reembolsar al pagador del dividendo el impuesto que corresponde a la entrega de los dividendos.

Ello se aprecia en un argumento del dictamen que sustenta la **RTF N.° 12511**, de fecha 11 de enero de 1977. Allí se indicó lo siguiente:

El artículo 81 del Decreto Supremo N.° 287-68-HC²⁴ en su segundo párrafo trata del pago de la renta en especie, cuando por lo tanto se hace imposible fraccionarla para la retención, caso en el que la persona que hace el pago debe informar del mismo a la Dirección General de Contribuciones; agrega que cuando se trata de dividendos pagados mediante la entrega de acciones de la propia emisión la entidad emisora deberá exigir al beneficiario los fondos necesarios para hacer efectivo el impuesto, como requisito previo a la entrega de las acciones²⁵.

²³ Si se desea revisar el texto completo de este informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i045-2021-7T0000.pdf>.

²⁴ Las iniciales HC aluden al nombre del antiguo Ministerio de Hacienda y Comercio, que es el antecesor del actual Ministerio de Economía y Finanzas.

²⁵ Si se desea revisar el texto completo de la RTF N.° 12511, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.>

8. Informe de la SUNAT

De la revisión de los informes emitidos por parte de la Administración Tributaria, solo hemos podido encontrar un pronunciamiento, respecto a la imposibilidad de efectuar las retenciones en el caso de pagos en especie, solo en las rentas de cuarta categoría, mas no en las rentas de quinta categoría.

Aun así, consideramos pertinente citar las conclusiones a las que se llegó en el **Informe N.° 064-2017-SUNAT/5D0000**, de fecha 2 de junio de 2017.

Las conclusiones fueron las siguientes:

Tratándose del supuesto de una persona natural que presta servicios generadores de rentas de cuarta categoría, que acuerda que la contraprestación que recibirá por tales servicios consistirá en sucesivas cesiones de créditos, y quien fallece antes de que se efectúe la totalidad de dichas cesiones:

1. El cumplimiento de tal contraprestación calificará como un pago en especie.
2. En dicho supuesto, existirá imposibilidad de practicar retenciones por parte del agente retenedor.
3. Los ingresos que implica dicho pago en especie están gravados con el impuesto a la renta.
4. Tales ingresos califican como rentas de cuarta categoría.
5. La sucesión indivisa se encuentra obligada a realizar pagos a cuenta mensuales por rentas de cuarta categoría, respecto de los pagos en especie que reciba, salvo que las retenciones que le hayan efectuado y que haya aplicado a tales pagos a cuenta, cubran la totalidad de estos, o cuente con la constancia de autorización de su suspensión.
6. Dicha sucesión indivisa puede aplicar las deducciones previstas en los artículos 45, 46 y 49 de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar el impuesto a la renta por rentas de cuarta categoría a su cargo, según corresponda.
7. El documento que le correspondería emitir a la sucesión indivisa por los pagos en especie que se realizan a su favor, a fin de que la empresa usuaria del servicio pueda sustentar el gasto, es el recibo por honorarios²⁶.

9. ¿Cuándo la vivienda es considerada como una condición laboral y no como renta en especie?

La vivienda entregada a un trabajador como condición laboral se configura en el caso de que para el trabajador le sería imposible conseguir una vivienda en una determinada localidad en la cual él realiza sus labores por las que

mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1977/0/1977-012511-0.PDF.

²⁶ Si se desea consultar el texto de este informe, debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www3.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i064-2017.pdf>.

fue contratado. Un caso típico sería el de un trabajador minero, al cual la empresa minera le entrega una vivienda cercana al centro de labores, tomando en consideración que cerca de una mina no existen centros poblados en los cuales se alquilen viviendas. Si ese trabajador no tuviese una vivienda, no se podría desempeñar en sus labores, toda vez que ello facilita la actividad del trabajador.

Otro caso que se puede mencionar es el de un trabajador que labora como guardián de un edificio, al cual para poder desempeñar sus labores, se le entrega una vivienda ubicada dentro del mencionado edificio.

Esto le permite a dicho trabajador cumplir con su trabajo de una mejor manera, de tal modo que la entrega de dicha vivienda sí califica como condición laboral y, por lo tanto, no será considerado como remuneración para dicho trabajador y tampoco como renta en especie, ya que es una condición laboral.

Al respecto dentro de la doctrina nacional, MEDRANO CORNEJO manifiesta sobre el tema lo siguiente:

[...] todos los casos en los cuales la vivienda no se identifica con remuneración sino como "condición de trabajo", el monto respectivo debe excluirse de la materia imponible. No nos encontramos allí frente a una ganancia periódica derivada de una fuente durable y, por ello, la suma percibida en cumplimiento de la referida condición de trabajo no es calificable como renta.

Puede considerarse que este temperamento ha sido recogido, de manera indirecta, por el artículo 34, inciso a) de la Ley, al puntualizar que no se considerarán como retribución por servicios personales "las cantidades que perciba el trabajador 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"²⁷.

Es por ello que, si por la naturaleza de la labor que realiza el trabajador, o sea el lugar donde presta sus servicios que amerite se le proporcione una vivienda directa o indirectamente, dicho egreso no tuviese la calificación de renta para el trabajador, ya que esta no constituye renta, sino que califica como condición laboral.

²⁷ MEDRANO CORNEJO, Humberto. "Impuesto a la Renta y vivienda proporcionada al trabajador", en IUS ET VERITAS, revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Año IX, N.° 16, pp. 272 y 273.