

## Contenido

INFORME ESPECIAL	Deducción adicional de 3 UIT en rentas de trabajo: todavía está a tiempo	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Suspensión de pagos a cuenta del impuesto a la renta: Régimen Mype Tributario	I-7
	Conozca los medios de extinción de la obligación tributaria: aplicación práctica	I-11
	Condiciones para sustentar la destrucción de existencias 2022 - Desmedros	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	¿Los consorcios pueden acceder a los beneficios tributarios del Régimen de la Amazonía?	I-19
	Renta de primera categoría: arrendamiento, subarrendamiento y cesión gratuita de inmuebles	I-23
INFORME DE SUNAT	Los resultados en un contrato de asociación en participación ¿califican como rentas empresariales?	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Cobranza dudosa: requisitos para efectuar la provisión de deudas incobrables	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

# Deducción adicional de 3 UIT en rentas de trabajo: todavía está a tiempo

Mario Alva Matteucci(\*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

## Sumario

1. Introducción - 2. Las rentas de trabajo - 3. La deducción de las 3 UIT - 4. Reglamentación vinculada con los comprobantes de pago que permiten sustentar los gastos



### RESUMEN

Estamos a solo cinco meses de la culminación del año y muchas personas no piensan aún en la elaboración de su próxima Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, que corresponde al ejercicio gravable 2022 y el que se presentará en el año 2023. Sin embargo, para los generadores de rentas de trabajo existe una deducción adicional de 3 UIT que debe tomarse en cuenta si es que se desea aplicarla en la mencionada declaración anual. Esta deducción requiere que se tomen en consideración operaciones que se han efectuado en el transcurso del año 2022 y no cuando el mismo ha concluido, por ello consideramos pertinente la explicación que efectuaremos con el presente informe.

**Palabras clave:** honorarios profesionales / odontólogos / guías de turismo / trabajadores del hogar / arrendamiento de bienes / hoteles y restaurantes

**Recibido:** 20-07-2022

**Aprobado:** 21-07-2022

**Publicado en línea:** 03-08-2022



### ABSTRACT

We are only five months away from the end of the year and many people still do not think about preparing their next Annual Income Tax Return, which corresponds to the taxable year 2022 and the one that will be presented in the year 2023. However, for generators of work income there is an additional deduction of 3 UIT that must be taken into account if you want to apply it in the aforementioned annual declaration. This deduction requires that operations that have been carried out during the year 2022 and not when it has ended be taken into consideration, for this reason we consider the explanation that we will make with this report pertinent.

**Keywords:** professional fees / dentists / tour guides / domestic workers / rental of goods / hotels and restaurants

**Title:** Additional deduction of 3 UIT in income from work: it is still on time

## 1. Introducción

Los contribuyentes generadores de rentas de trabajo tienen una deducción de 7 UIT, respecto de sus ingresos para poder determinar la renta neta y aplicar la escala del impuesto a la renta. Asimismo, en aplicación del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos contribuyentes cuentan con una deducción adicional de 3 UIT.

La deducción adicional mencionada anteriormente debe tomar en cuenta los gastos que el contribuyente generador de las rentas de trabajo hubiera efectuado durante el ejercicio gravable que declarará al año siguiente, toda vez que la Declaración Jurada

Anual del Impuesto a la Renta siempre toma en cuenta los ingresos que se generaron durante el ejercicio gravable que se inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre de cada año.

Sin embargo, es común que las personas naturales recién tomen conciencia de los datos para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, casi siempre en el mes de diciembre o en los primeros meses del año siguiente, cuando han debido verificar la acreditación de diversas deducciones en el transcurso del año.

Por ejemplo, en el caso del ejercicio gravable 2022, la deducción de diversos gastos que sustenten hasta un máximo de 3 UIT, se deben realizar entre el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del 2022.

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

Sin embargo, nos encontramos a cinco meses de la culminación del ejercicio gravable 2022 y muchos contribuyentes generadores de rentas de trabajo aún no han efectuado alguna operación que permita la deducción de hasta 3 UIT adicionales.

Por ello, consideramos pertinente advertir a este tipo de contribuyentes que todavía pueden realizar consumos de servicios y/o efectuar algunos pagos que la propia Ley del Impuesto a la Renta autoriza, para poder considerarlos dentro de la citada deducción adicional, por los meses que quedan en el ejercicio gravable antes de su culminación.

## 2. Las rentas de trabajo

Las personas naturales pueden generar de capital como también rentas de trabajo. En el caso específico de las rentas de trabajo, se presentan dos supuestos claramente diferenciados.

Por un lado, están las **rentas de cuarta categoría**, generadas por la percepción de ingresos por la prestación de servicios de manera independiente sin que exista una relación de subordinación, las cuales están reguladas en el artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta. En el caso de estas rentas, el generador debe emitir necesariamente un recibo de honorarios profesionales para sustentar los ingresos, salvo en el caso de los perceptores de ingresos como los directores, los cuales no están obligados a emitir dicho comprobante de pago.

También existen las **rentas de quinta categoría**, cuya característica principal es que existe una relación de dependencia con un empleador, en donde se presenta la subordinación, las cuales están reguladas en el texto del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. Los perceptores de este tipo de rentas no deben emitir comprobantes de pago.

Debemos precisar que en el caso de los perceptores de rentas de quinta categoría existe la relación de subordinación, la cual se manifiesta a través del ejercicio de tres poderes del empleador frente al trabajador:

- El **poder de dirección**, para indicarle las tareas que debe llevar a cabo.
- El **poder reglamentador**, plasmado en todas las reglas indicadas en el Reglamento Interno de Trabajo.
- El **poder sancionador**, en caso de que el empleador determine las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones señaladas en el Reglamento indicado anteriormente.

## 3. La deducción de las 3 UIT

Frente a la percepción de las rentas de trabajo, existe una deducción anual de 7 UIT, según lo indica el texto del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de aplicar los tramos de la escala acumulativo-progresiva del impuesto a la renta.

Sin embargo, es pertinente indicar que existe una deducción adicional de las 3 UIT que el contribuyente puede sustentar mediante la acreditación con recibos de honorarios profesionales emitidos por quienes les prestaron servicios o en boletas de venta electrónicas en las cuales se consigne sus nombres y apellidos, además de su número de DNI, entre otros.

A continuación, procederemos a describir cada uno de los supuestos señalados en el texto del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con la normatividad del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente lo indicado por el artículo 26-A.

### 3.1. La deducción por arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles

Según lo indica el texto del literal a) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede deducir como gasto el arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles situados en el

país que no estén destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría<sup>1</sup>.

No olvidemos que el artículo 1666 del Código Civil define al **contrato de arrendamiento** de la siguiente forma:

*Por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.*

En ese mismo cuerpo normativo, se considera en el artículo 1692 del Código Civil la definición del **contrato de subarrendamiento**:

*El subarrendamiento es el arrendamiento total o parcial del bien arrendado que celebra el arrendatario en favor de un tercero, a cambio de una renta, con asentimiento escrito del arrendador.*

Ello determina que solo correspondería considerar a los inmuebles destinados a vivienda y en donde no se realicen actividades empresariales, las que precisamente generan rentas de tercera categoría.

Es necesario precisar que la ubicación de los inmuebles debe ser en el territorio nacional, por lo que se excluyen a los inmuebles ubicados fuera del territorio peruano.

### ¿Cuál es el monto máximo deducible?

Para responder esta consulta, debemos consultar el segundo párrafo del literal a) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica que solo será deducible como gasto el 30 % de la renta convenida.

Seguidamente, se precisa que, para tal efecto, se entenderá como **renta convenida**:

- al íntegro de la contraprestación<sup>2</sup> pagada por el arrendamiento o subarrendamiento del inmueble, amoblado o no, incluidos sus accesorios<sup>3</sup>, así como el importe pagado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario o subarrendatario y que legalmente corresponda al locador; y
- el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal que grave la operación, de corresponder.

### ¿Qué es lo que indica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta?

En el cuarto párrafo del literal d) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se indica que en el caso de los gastos efectuados por una sociedad conyugal<sup>4</sup> o unión de hecho se consideran atribuidos al cónyuge o concubina(o) al que se le emitió el comprobante de pago.

Se indica también que, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, los gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento a que

<sup>1</sup> Las rentas empresariales en el Perú son aquellas rentas en las cuales existe la unión de dos elementos que son el capital y el trabajo, las que se encuentran señaladas en el texto del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta. En el Perú, las rentas empresariales pueden desarrollarse a través de cuatro regímenes tributarios: i) Régimen Único Simplificado (RUS), ii) Régimen Especial del Impuesto a la Renta, iii) Régimen Mype Tributario y iv) Régimen General del Impuesto a la Renta.

<sup>2</sup> También es conocida como la merced conductiva.

<sup>3</sup> El texto del artículo 888 del Código Civil señala la noción de bienes accesorios. Indicando expresamente que "son accesorios los bienes que, sin perder su individualidad, están permanentemente afectados a un fin económico u ornamental con respecto a otro bien. La afectación solo puede realizarla el propietario del bien principal o quien tenga derecho a disponer de él, respetándose los derechos adquiridos por terceros. Los accesorios pueden ser materia de derechos singulares. El aprovechamiento pasajero de un bien para la finalidad económica de otro no le otorga la calidad de accesorio. La separación provisional del accesorio para servir a la finalidad económica de otro bien, no le suprime su calidad".

<sup>4</sup> Si se desea revisar un trabajo que elaboramos hace algún tiempo sobre la sociedad conyugal, recomendamos ingresar a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/02/01/la-sociedad-conyugal-como-contribuyente-para-efectos-del-impuesto-a-la-renta/>.

se refiere el inciso a) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley, efectuados por una sociedad conyugal o unión de hecho, pueden ser atribuidos por igual a cada cónyuge o concubina(o) siempre que ello se comunique a la SUNAT en la forma, plazo y condiciones que esta establezca mediante resolución de Superintendencia.

La condición de concubina(o) se acredita con la inscripción del reconocimiento de la unión de hecho en el registro personal de la oficina registral que corresponda al domicilio de los concubinos.

### ¿Cómo se efectúa la comunicación de la atribución de gastos?

La SUNAT aprobó la Resolución de Superintendencia N.° 010-2018/SUNAT<sup>5</sup> por medio de la cual se dictaron disposiciones relativas a la comunicación de atribución de gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento e intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda<sup>6</sup>.

Según lo indica el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.° 010-2018/SUNAT, la comunicación puede ser presentada por:

1. El cónyuge o concubino al que se le emitió el(los) comprobante(s) de pago por gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento a que se refiere el inciso a) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley, efectuados por una sociedad conyugal o unión de hecho.
2. El cónyuge o concubino al que se le haya atribuido los referidos gastos, luego de que los sujetos mencionados en el numeral anterior presenten su comunicación.

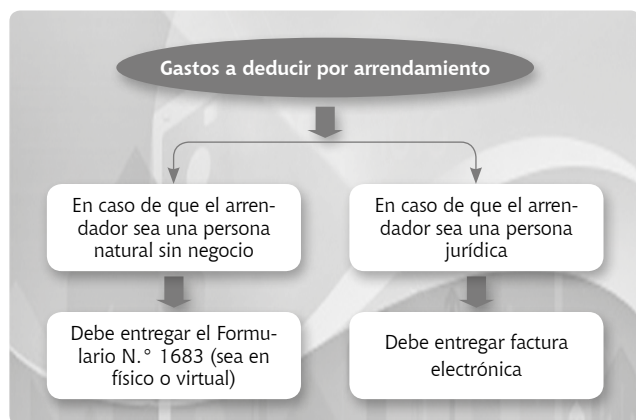
Es pertinente indicar que la presentación de la comunicación de atribución se debe realizar exclusivamente a través de SUNAT virtual, dentro de la plataforma de deducciones de gastos personales, ubicando el aplicativo Atribución de Gastos Personales.

### ¿Cuál es el plazo en el cual se debe presentar la comunicación?

Según lo indica el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.° 010-2018/SUNAT, la comunicación se presenta hasta el 15 de febrero del ejercicio gravable siguiente a aquel al que correspondan los gastos objeto de atribución<sup>7</sup>.

### ¿Cómo se sustenta el gasto por arrendamiento?

Dependerá del tipo de contribuyente que deba emitir o proporcionar el documento que acredita el arrendamiento.



5 Si se desea revisar el texto completo de esta norma, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/010-2018.pdf>.

6 Es necesario aclarar que la deducción de intereses de créditos hipotecarios ya no está vigente, al haberse derogado el literal b) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta. La norma que lo dejó sin efecto a partir del 01-01-2019 fue la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.° 1381.

7 Ello significa que si se debe realizar la comunicación de atribución de gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento en el caso de una sociedad conyugal por el ejercicio gravable 2022, corresponderá presentar la comunicación a más tardar hasta el 15 de febrero del 2023.

### ¿Cuál es el porcentaje a deducir?

Del monto total pagado por arrendamiento y/o subarrendamiento, corresponderá deducir el 30 % (incluyendo el IGV, de ser el caso<sup>8</sup>).

### ¿Qué requisitos adicionales se deben cumplir?

- Se debe utilizar los medios de pago por rentas o contra-prestaciones pactadas a partir de 2,000 soles o 500 dólares norteamericanos (pudiendo ser, por ejemplo, transferencia bancaria, depósitos en cuenta, entrega de cheques, entre otros)<sup>9</sup>.
- El emisor no debe tener la condición de **no habido** a la fecha de emisión del comprobante, salvo que regularice su situación tributaria al 31-12-2022.
- El emisor no debe estar de **baja de inscripción en el RUC** a la fecha de emisión del comprobante.

### 3.2. La deducción por honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría

Según lo indica el texto del literal c) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede deducir como gasto los importes pagados por concepto de honorarios profesionales de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país, siempre que califiquen como rentas de cuarta categoría.

En este caso, quedarían descartados para la deducción por este concepto si los servicios de médicos y odontólogos califiquen como rentas de tercera categoría, en los cuales se emitió una boleta de venta o una factura<sup>10</sup>.

Se indica que serán deducibles los gastos efectuados por el contribuyente para la atención de:

- su salud<sup>11</sup>;
- la de sus hijos menores de 18 años;
- hijos mayores de 18 años con discapacidad de acuerdo a lo que señale el Reglamento; y
- cónyuge o concubina(o), en la parte no reembolsable por los seguros.

Al efectuar una revisión del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, encontramos el texto del literal a) del artículo 26-A, el cual precisa que para efecto del inciso c) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley, se **considera persona con discapacidad** aquella que tiene una o más deficiencias físicas, sensoriales, mentales o intelectuales de carácter permanente que, al interactuar con diversas barreras actitudinales<sup>12</sup> y del entorno, no ejerza o pueda verse impedida en el ejercicio de sus derechos y su inclusión plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones que las demás.

Es necesario indicar que los gastos por honorarios profesionales de médicos y odontólogos efectuados para la atención de la salud de hijos mayores de 18 años con discapacidad son deducibles a partir de la inscripción de aquellos en el registro de

8 Este es el caso en el cual el arrendador es una persona jurídica o un generador de rentas empresariales.

9 Los montos indicados guardan concordancia con las modificatorias efectuadas a la Ley N.° 28194 por el Decreto Legislativo N.° 1529, vigentes a partir del 01-04-2022.

10 Podría ser el caso de la atención de un médico o un odontólogo en una clínica por la que se emitió una boleta de venta o una factura.

11 La del propio generador de rentas de trabajo.

12 De acuerdo con el portal CILSA, las barreras actitudinales "son creencias y actitudes negativas que generan contextos desfavorables para la inclusión y contribuyen al desarrollo de otras barreras.

Las etiquetas, estigmas, estereotipos y prejuicios son la base de muchos comportamientos discriminatorios, cuando la discapacidad es asociada a enfermedad, tragedia, carencia, por falta de información o información errónea". Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: [https://desarrollarinclusion.cilsa.org/ze\\_accordion/barreras-actitudinales/](https://desarrollarinclusion.cilsa.org/ze_accordion/barreras-actitudinales/).

personas con discapacidad a cargo del Consejo Nacional para la Integración de la Persona con Discapacidad (CONADIS)<sup>13</sup>.

#### ¿Cuál es comprobante de pago que sustenta el gasto?

Solo se podrá sustentar el gasto con la emisión del recibo de honorarios electrónico por parte del médico u odontólogo, que acredite el pago por el servicio prestado.

#### ¿Cuál es el porcentaje a deducir?

Se indica de manera expresa que solo será deducible como gasto el 30 % de los honorarios profesionales.

#### ¿Qué requisitos adicionales se deben cumplir?

- Se debe utilizar los medios de pago por rentas o contraprestaciones pactadas a partir de 2,000 soles o 500 dólares norteamericanos (pudiendo ser, por ejemplo, transferencia bancaria, depósitos en cuenta, entrega de cheques, entre otros)<sup>14</sup>.
- El emisor no debe tener la condición de **no habido** a la fecha de emisión del comprobante, salvo que regularice su situación tributaria al 31-12-2022.
- El emisor no debe estar de **baja de inscripción en el RUC** a la fecha de emisión del comprobante.

### 3.3. La deducción por servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría

De acuerdo a lo señalado por el literal d) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede deducir como gasto los servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría, excepto los referidos en el inciso b) del artículo 33 de esta Ley.

Hay que dejar constancia que dentro de las rentas de cuarta categoría está el ejercicio de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio que no califique como renta empresarial.

En este sentido, dentro del literal a) del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta, se pueden incluir, a manera de ejemplo:

- Los servicios de un fotógrafo en una boda o bautismo.
- La asesoría de un entrenador personal en un gimnasio.
- El servicio de adiestramiento en el manejo de armas.
- Una capacitación en temas de NIIF.
- Los servicios de un terapeuta del lenguaje infantil.
- Los servicios de reparación de una bicicleta.
- El servicio de configuración de programas en una computadora personal.
- La asesoría jurídica en la elaboración de minutas de constitución de empresas.
- Asesoría contable en el llevado de libros electrónicos y/o en la presentación de declaraciones juradas con contenido tributario.

En la concordancia normativa, observamos que el literal b) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que las profesiones, artes, ciencias, oficios y actividades que dan derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta son todas las comprendidas en dicho inciso.

#### ¿Qué rentas de cuarta categoría no permiten la deducción?

Por expresa mención del literal d) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se excluyen de esta deducción a las rentas

de cuarta categoría señaladas expresamente en el literal b) del artículo 33 de la misma Ley.

Dentro del literal b) del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran las rentas de cuarta categoría obtenidas por 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 perciba dietas.

#### ¿Cuál es comprobante de pago que sustenta el gasto?

Solo se podrá sustentar el gasto con la emisión del recibo de honorarios electrónico por parte del prestador del servicio, que acredite el pago.

#### ¿Cuál es el porcentaje a deducir?

Es pertinente indicar que solo será deducible como gasto el 30 % de la contraprestación de los servicios.

#### ¿Qué requisitos adicionales se deben cumplir?

- Se debe utilizar los medios de pago por rentas o contraprestaciones pactadas a partir de 2,000 soles o 500 dólares norteamericanos (pudiendo ser, por ejemplo, transferencia bancaria, depósitos en cuenta, entrega de cheques, entre otros)<sup>15</sup>.
- El emisor no debe tener la condición de **no habido** a la fecha de emisión del comprobante, salvo que regularice su situación tributaria al 31-12-2022.
- El emisor no debe estar de **baja de inscripción en el RUC** a la fecha de emisión del comprobante.

### 3.4. La deducción por aportación de ESSALUD de trabajadores del hogar

Según lo dispone el literal e) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede deducir como gasto las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) que se realicen por los trabajadores del hogar de conformidad con el artículo 18 de la Ley N.º 27986, Ley de los Trabajadores del Hogar<sup>16</sup> o norma que la sustituya.

El artículo 18 en mención indica lo siguiente:

#### Artículo 18.- Riesgos cubiertos

*Los trabajadores al servicio del hogar bajo relación de dependencia están comprendidos en las disposiciones relativas a la seguridad social, como asegurados obligatorios, en cuanto concierne a todo tipo de prestaciones de salud. En cuanto a sus pensiones pueden optar por el Sistema Nacional de Pensiones o por el Sistema Privado de Pensiones.*

Al efectuar una revisión de la legislación reglamentaria, observamos el texto del literal c) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica que los gastos por aportaciones a ESSALUD a que se refiere el inciso e) del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley, son deducibles por el contribuyente que se encuentre inscrito como empleador en el Registro de Empleadores de Trabajadores del Hogar, Trabajadores del Hogar y sus Derechohabientes a que se refiere la Resolución de Superintendencia N.º 191-2005-SUNAT y normas modificatorias.

#### ¿Cuál es el monto que puede ser deducido como gasto?

El concepto a deducir es el importe pagado por concepto de aportación, lo que equivale al 9 % del valor de la remuneración.

<sup>13</sup> Si se desea mayor información del CONADIS, los invitamos a visitar su página web: <https://www.conadisperu.gob.pe/>.

<sup>14</sup> Si los pagos son por montos inferiores a los indicados, pueden realizarse en efectivo sin utilizar los medios de pago.

<sup>15</sup> Si los pagos son por montos inferiores a los indicados, pueden realizarse en efectivo sin utilizar los medios de pago.

<sup>16</sup> Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.º 27986 y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.º 015-2003-TR, debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0032/ley-27986.pdf>.

### ¿Cómo se sustenta el gasto por aportaciones a ESSALUD?

En la parte final del literal c) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que los gastos a que se refiere el párrafo anterior se sustentan con:

- el Formulario N.° 1676 - Trabajadores del Hogar<sup>17</sup>; o
- el Formulario Virtual N.° 1676 - Trabajadores del Hogar.

### 3.5. Otros gastos señalados como deducibles-gastos en restaurantes y hoteles

De acuerdo con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que el Ministerio de Economía y Finanzas mediante decreto supremo establece las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo de este artículo, así como la inclusión de otros gastos y, en su caso, la exclusión de cualesquiera de los gastos señalados en este artículo, considerando como criterios la evasión y formalización de la economía.

En cumplimiento de esta prerrogativa, el Ministerio de Economía consideró en el literal d) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica que también son deducibles como gasto el quince por ciento (15 %) de los importes pagados por concepto de los servicios comprendidos en la división 55 de la Sección H de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) (Revisión 3) y las divisiones 55 y 56 de la Sección I de la CIIU (Revisión 4) que estén sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor, al momento de la emisión de aquellos, tiene registrada en el Registro Único de Contribuyentes como actividad económica principal y, de ser el caso, secundaria(s), solo los CIIU comprendidos en las divisiones antes referidas.

Dichas actividades consideran los importes pagados por:

- el servicio de alojamiento en hoteles; y
- los consumos en restaurantes.

El porcentaje de deducción aplicable hasta el año **2020** es del **15 %**. Para el caso específico de los años **2021 y 2022**, el porcentaje de deducción es del **25 %**.

La tasa del 25 % fue modificada solo para los ejercicios gravables 2021 y 2022 por medio del texto del artículo 5 del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF<sup>18</sup>.

Se debe tomar en consideración, como **regla general**, que el sustento es el comprobante electrónico representado por:

- la boleta de venta electrónica;
- ticket POS<sup>19</sup>;
- ticket monedero electrónico; y
- nota de crédito y crédito electrónicas.

De manera específica y como **regla de excepción**, solo sería posible la utilización de comprobantes físicos, cuando el emisor no pueda emitir electrónicamente por causas no imputables a él o cuando el punto de emisión se encuentre ubicado en una zona geográfica de baja o nula conectividad a internet.

En este último caso, la deducción de gasto se puede sustentar a través de la boleta de venta, nota de crédito y nota de débito

<sup>17</sup> En este enlace web podrá descargar el Formulario N.° 1676 - Trabajadores del hogar: <https://www.gob.pe/institucion/sunat/informes-publicaciones/392589-formulario-1076-trabajadores-del-hogar>.

<sup>18</sup> Si se desea revisar el texto completo de este dispositivo, se debe ingresar en el siguiente enlace web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/dictan-normas-para-la-aplicacion-de-la-segunda-disposicion-c-decreto-supremo-n-432-2020-ef-1916783-1/>.

<sup>19</sup> Un equipo POS constituye un dispositivo que funciona como un terminal de punto de venta y alude a las siglas en inglés Point of Sale Terminals (POS). Este dispositivo permite la cancelación del precio de la transacción económica por medio del uso de tarjetas de crédito y/o débito. Por dicho equipo se emite el ticket POS.

emitidas en formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas.

En el caso del comprobante de pago que sustenta la deducción del gasto, se obliga a consignar los datos de identificación del usuario con su nombre completo y número de DNI respectivo, en la zona donde se indica CLIENTE.

No sería correcto que se consigne los datos del nombre del usuario del servicio en la parte de las observaciones, toda vez que ello invalidaría la posibilidad de la deducción del gasto.

Como información adicional se exige que para que SUNAT acepte el gasto como deducible, el restaurante u hotel que presta el servicio deberán:

- Encontrarse Activo en el RUC.
- Mantener condición de Habido (En caso contrario, deberá regularizar condición al 31 de diciembre del 2022).
- Tener como actividad económica registrada en el RUC, hotel o restaurante<sup>20</sup>.

Finalmente, debemos indicar que se debe utilizar los medios de pago si el monto a pagar por el servicio brindado es por 2,000 soles o 500 dólares norteamericanos, corresponde utilizar transferencia bancaria, depósitos en cuenta, entrega de cheques, entre otros.

### 3.6. Otros gastos señalados como deducibles: los servicios de guías de turismo y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares, prestados por personas que emitan recibos por honorarios

Esta deducción de gasto fue incorporada para los ejercicios gravables 2021 y 2022, por medio de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N.° 31103, Ley que declara de interés nacional la reactivación del sector turismo y establece medidas para su desarrollo sostenible<sup>21</sup>.

En este sentido, se incorporó a los servicios de guías de turismo y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares a que se refiere el Anexo 1 de la Ley N.° 29408, Ley General de Turismo, siempre que se cumpla con lo que señale el Reglamento. También se incorporó a los servicios de artesanos conforme a lo establecido en la Ley N.° 29073, Ley del artesano y del desarrollo de la actividad artesanal, siempre que se cumpla con lo que señale el Reglamento.

En este orden de ideas, debemos precisar que existe el Decreto Supremo N.° 432-2020-EF, por medio del cual se dictaron normas para la aplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N.° 31103, referida a la deducción adicional de gastos de las rentas de cuarta y quinta categorías.

Precisamente, los artículos 3 y 4 del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF indican lo siguiente:

#### **Artículo 3.- Deducción adicional de gastos por servicios de guías de turismo, servicios de turismo de aventura y servicios de artesanos, cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría**

Para efecto de lo dispuesto en el numeral 1 de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley, son deducibles como gasto el cincuenta por ciento (50 %) de los importes pagados por concepto de:

- Los servicios de guías de turismo y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares a que se refieren los incisos e) y j) del anexo 1 de la Ley N.° 29408, comprendidos en la división 79 de la Sección N de la CIIU (Revisión 4), que estén sustentados en recibos por honorarios cuyo emisor, al momento de la emisión de aquellos tenga registrada en el Registro Único de Contribuyentes exclusivamente

<sup>20</sup> SUNAT. Deducción de gastos en restaurantes y hoteles. <https://orientacion.sunat.gob.pe/7184-08-deducción-de-gastos-en-restaurantes-y-hoteles>.

<sup>21</sup> Si se desea revisar el contenido completo de la Ley N.° 31103, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-de-que-declara-de-interes-nacional-la-reactivacion-del-s-ley-n-31103-1916551-1/>.

como actividad económica principal y de haber registrado actividad(es) económica(s) secundaria(s) solo los CIUU comprendidos en la división antes referida.

- b) Los servicios de artesanos, conforme a lo establecido en la Ley N.° 29073, que estén sustentados en recibos por honorarios cuyo emisor, al primer día del mes de la emisión de aquellos, se encuentre inscrito en el Registro Nacional del Artesano, a cargo del MINCETUR.

**Artículo 4.- Deducción de gastos por servicios turísticos y por la actividad artesanal, cuya contraprestación califique como rentas de tercera categoría**

4.1. Por los ejercicios gravables 2021 y 2022, son deducibles de las rentas de cuarta y quinta categorías como gasto, el veinticinco por ciento (25 %) de los importes pagados por concepto de:

- a) Los servicios de agencias de viajes y turismo, servicios de agencias operadoras de viajes y turismo, servicios de guías de turismo, servicios de centros de turismo termal y/o similares y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares a que se refieren los incisos b), c), e), i) y j) del anexo 1 de la Ley N.° 29408, comprendidos en la división 79 de la Sección N de la CIUU (Revisión 4), que estén sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor, al momento de la emisión de aquellos tenga registrada en el Registro Único de Contribuyentes exclusivamente como actividad económica principal y de haber registrado actividad(es) económica(s) secundaria(s) solo los CIUU comprendidos en la división antes referida.
- b) La actividad artesanal a que se refiere la Ley N.° 29073, que estén sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor, al primer día del mes de la emisión de aquellos se encuentre inscrito en el Registro Nacional del Artesano, a cargo del MINCETUR.

4.2. Para efecto de la deducción de los servicios de agencias de viajes y turismo y los servicios de agencias operadoras de viajes y turismo a que se refiere el párrafo anterior, se considerará la contraprestación por los referidos servicios, incluyendo el Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) que grave la operación, de corresponder, por cada comprobante de pago, hasta el límite del treinta y cinco por ciento (35 %) del valor de la UIT vigente en el ejercicio gravable al que corresponda su deducción.

4.3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos precedentes, a efecto de deducir los gastos a que se refiere este artículo, son de aplicación las reglas previstas en el artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, excepto lo referido a la obligación de utilizar medios de pago a que se refiere el acápite ii) del cuarto párrafo del citado artículo cuando:

- a) La contraprestación por los servicios, incluyendo el IGV y el IPM que grave la operación, de corresponder, sea menor al monto previsto en el artículo 4 de la Ley N.° 28194.
- b) Se presenten los supuestos establecidos en el inciso c) del primer párrafo y el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley N.° 28194.

Para poder contar con mayor información sobre estas nuevas deducciones, consideramos pertinente citar un cuadro<sup>22</sup> elaborado por la SUNAT, en donde se indican los servicios que son deducibles y los porcentajes de deducción que deben tomar en cuenta los contribuyentes generadores de rentas de trabajo:

Para los años 2021 y 2022, serán deducibles como gastos:

Servicios	Requisitos para la deducción	Porcentaje
Servicios de guías de turismo y servicios de turismo de aventura, ecoturismo o similares.	Sustentado en recibos por honorarios. El prestador del servicio tenga registrado en el RUC como actividad principal y/o secundaria, la división 79 de los CIUU <sup>(*)</sup> .	50 %

<sup>22</sup> El cuadro en mención se puede consultar en la siguiente dirección web: <https://orientacion.sunat.gob.pe/7450-10-gastos-por-servicios-de-guias-de-turismo-y-servicios-de-artesanos>.

Servicios	Requisitos para la deducción	Porcentaje
Servicios de artesanos.	Sustentado en recibos por honorarios. El prestador esté inscrito en el Registro Nacional de Artesano, a cargo del MINCETUR <sup>(**)</sup> .	50 %
Los servicios de agencias de viajes y turismo, servicios de agencias operadoras de viajes y turismo, servicios de guías de turismo, servicios de centros de turismo termal y/o similares y servicios de aventura, ecoturismo o similares.	Sustentados en comprobantes de pago. El prestador del servicio tenga registrado en el RUC como actividad principal y/o secundaria la división 79 de los CIUU <sup>(*)</sup> .	25 %
Actividad artesanal.	Sustentado en comprobantes de pago. El prestador esté inscrito en el Registro Nacional de Artesano, a cargo del MINCETUR.	25 %

<sup>(\*)</sup> Las actividades son: 79 Actividades de agencias de viajes y operadores turísticos y servicios de reservas y actividades conexas, 791 Actividades de agencias de viajes y operadores turísticos, 7911 Actividades de agencias de viajes, 7912 Actividades de operadores turísticos, 799 Otros servicios de reservas y actividades conexas y 7990 Otros servicios de reservas y actividades conexas.

<sup>(\*\*)</sup> Al primer día del mes de la emisión del recibo por honorarios o comprobantes de pago.

#### 4. Reglamentación vinculada con los comprobantes de pago que permiten sustentar los gastos

En este punto es necesario precisar que la SUNAT publicó la Resolución de Superintendencia N.° 000035-2022/SUNAT, por medio de la cual se establecen disposiciones sobre comprobantes de pago para la deducción de gastos a que se refiere el artículo 4 del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF.

Así, el artículo único de dicha norma indicó lo siguiente:

**Artículo Único.- Comprobantes de pago que permiten sustentar gastos por los conceptos comprendidos en el artículo 4 del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF**

1. Permiten sustentar el derecho a deducir gasto de las rentas de cuarta y quinta categorías por los conceptos comprendidos en el artículo 4 del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF:

a) El ticket POS y el ticket monedero electrónico emitidos por sujetos del Nuevo RUS, la boleta de venta, así como las notas vinculadas a estos, emitidos en alguno de los sistemas de emisión electrónica conforme a la normativa de la materia, siempre que se identifique al adquirente o usuario con el número de su documento nacional de identidad o de RUC.

b) Las boletas de venta y las notas vinculadas a estas emitidas en formatos impresos y/o importados por imprenta autorizada cuando no resulte posible emitir documentos electrónicos debido a la ocurrencia de los supuestos previstos en los incisos a) y c) del numeral 4.1 del artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.° 300-2014/SUNAT y siempre que se identifique al adquirente o usuario con el número de su documento nacional de identidad o de RUC.

2. Tratándose de personas extranjeras domiciliadas en el país se les debe identificar con su número de RUC.

3. En cuanto a los datos de identificación del adquirente o usuario que deben consignarse en los comprobantes de pago electrónicos a que se refiere la presente resolución, resulta de aplicación lo dispuesto en la normativa que regula los sistemas de emisión electrónica respecto de los comprobantes de pago electrónicos que sustentan la deducción de gastos de las rentas de cuarta y quinta categorías por concepto de los importes pagados por los servicios mencionados en el inciso d) del artículo 26-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.