

## Contenido

INFORMES TRIBUTARIOS	Las mermas y su implicancia tributaria en la deducción de gastos	I - 1
	Algunos apuntes sobre el Criterio del Devengado	I - 4
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento Tributario de Gastos Educativos del Personal para fines del Impuesto a la Renta	I - 7
	Adquisición de repuestos a ser empleados en bienes del activo fijo - utilización de los formatos 7.1 y 13.1	I-12
	Regalos que efectúan las empresas con ocasión de las Fiestas Navideñas	I-15
	Consideraciones a tomar en cuenta con respecto a las remuneraciones de las personas vinculadas con la empresa	I-18
NOS PREG. Y CONTESTAMOS	Gastos	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	¿Procede deducir como gasto la entrega de canastas navideñas a los practicantes?	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Actos reclamables y apelables	I-25
GLOSARIO TRIBUTARIO		I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



## Algunos temas relacionados con el Criterio del Percibido

### Ficha Técnica

**Autor** : Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León\*  
Carmen del Pilar Robles Moreno\*\*

**Título** : Algunos temas relacionados con el Criterio del Percibido

**Fuente**: Actualidad Empresarial, N° 196 - Primera Quincena de Diciembre 2009

### 1. Introducción

Señala el artículo 57° d) del Texto Único Ordenado de la ley del Impuesto a la Renta (LIR) que las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Por su parte, el artículo 59° de la LIR señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste (el sujeto) no las haya cobrado en efectivo o en especie.

#### Percibido

Las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie. (Artículo 59° LIR).

## 2. Concepto del Percibido

### 2.1. Doctrina

Enrique Reig sostiene que en el criterio del percibido lo importante es que -por lo

menos- exista, para el titular de la renta, la posibilidad (potencial o real) de disponer de dicho ingreso.

### 2.2. Código Civil

El artículo 1233° del Código Civil señala que la entrega de títulos valores que constituyen órdenes de pago (por ejemplo cheques) sólo extinguirán la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados.

Como podemos apreciar para el derecho civil, para efectos del pago, se entiendo efectuado el pago solo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación, pero cuando se trata del pago de títulos valores se entenderá percibido no cuando se reciba el documento o título valor, sino cuando efectivamente se hubieran pagado al sujeto deudor, hay pues una percepción de un documento o título valor, pero se considera percibido cuando se pague, porque podría darse el caso que el título valor (en el caso de un cheque por ejemplo) no tenga fondos.

### 2.3. Tribunal Fiscal

Este artículo 1233° del Código Civil es interpretado por el Tribunal Fiscal en el sentido que el ingreso queda a disposición del titular, cuando éste lo hubiese cobrado.

Así lo ha precisado el Tribunal Fiscal en la RTF 5657-5-2004 cuando señala que no es correcto lo manifestado por la SUNAT. En este caso para la SUNAT la fecha en que uno de los clientes del recurrente (contribuyente) emitió una orden de pago y el cheque a su nombre para pagar

sus servicios profesionales por rentas de cuarta categoría es la fecha a partir de la cual estuvo a disposición del recurrente sus honorarios.

#### Jurisprudencia

##### Lo percibido y "La Puesta a Disposición"

RTF N° 05657-5-2004

Las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio en que se perciban, considerándose percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, debiendo entenderse la "puesta a disposición" como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, esto es, cuando el recurrente recibió y cobró el cheque.

Para el Tribunal Fiscal, de acuerdo con el inciso c) del artículo 57° de la LIR, las rentas de cuarta categoría se imputarán al ejercicio en que se perciban, considerándose percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, debiendo entenderse la "puesta a disposición" como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, lo que en este caso ocurrió el 7 de enero de 2002, cuando el recurrente recibió y cobró el cheque.

Por ello, es importante precisar que para un sector de la doctrina, se considera que la interpretación más acorde del artículo 57° de la LIR apunta a señalar que el criterio del percibido se verifica a partir de la fecha en que el titular del cheque está en la posibilidad de recogerlo, independientemente de si lo cobra en ese instante u otro momento posterior.

Veamos esto con un ejemplo: el 28.12.08 una empresa gira un cheque para pagar honorarios profesionales.

Recién el 07.01.09 dicha empresa entrega el referido cheque al profesional y éste lo cobra en el acto.

Por tanto se debería entender que la disposición de la renta para el beneficiario recién ocurre en enero de 2009, esto es cuando hizo efectivo el cheque.

### 3. Esquema resumen

#### 3.1. Persona natural rentas de 2da. 4ta. y 5ta. categoría

##### 3.1.1. Impuesto a la Renta Anual: criterio del percibido

Para efectos de la Declaración Determinativa del impuesto a la Renta anual, se rigen por el criterio del percibido, de acuerdo a las reglas de los artículos 57° y 59° de la Ley del Impuesto a la Renta.

##### 3.1.2. Retención mensual

Para efectos de la retención mensual del Impuesto a la Renta se rigen por el artículo 71° de la LIR, es decir están sujetos a retención.

##### 3.1.2.1. Criterio del percibido

Así señala este artículo (71 LIR) que son agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría. Lo propio señala cuando se trata de rentas de cuarta categoría "las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría son agentes de retención.

##### 3.1.2.1.1. Concepto

En los incisos a y b del artículo 71° de la LIR se refiere a las rentas de 2da, 4ta. y 5ta. categoría pagadas o acreditadas.

##### 3.1.2.1.2. Vigencia

Hasta diciembre de 2005, el criterio del percibido coexistía con el criterio del devengado.

Desde enero de 2006, el criterio del percibido es el único criterio aplicable, porque ha sido suprimido el criterio del devengado.

Por tanto en el caso de la participación de los trabajadores en las utilidades y la participación de los Directores en los resultados de la empresa; la retención del Impuesto a la Renta se debe aplicar en la fecha de percepción del ingreso (para el trabajador o Director, respectivamente).

Por tanto, ha quedado eliminada la regla según la cual la retención se debe realizar en el plazo para cumplir con la Declara-

ción Determinativa anual del Impuesto a la Renta.

##### 3.1.2.2. Criterio del devengado

Nos referimos a la regla establecida en el artículo 71° de la LIR en su antepenúltimo párrafo.

##### 3.1.2.2.1. Vigencia

Este criterio se aplicó hasta el 31.12.05

##### Concepto

La LIR ha establecido que si el pagador de las rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría es una persona jurídica u otro perceptor de rentas de tercera categoría, y este pagador de las rentas pretende deducir estas sumas —es decir el pago de rentas de 2da., 4ta. y 5ta. Categoría— como gasto, el deber de retener surge en la fecha del devengo de dichas rentas.

A este sistema también se le conoce como el sistema de retención sobre lo devengado.

Como podemos advertir no se trata de una retención porque todavía no se está pagando la renta de 2da., 4ta. o 5ta. categoría. Y como sabemos la retención es justamente detraer o deducir o retener del monto que se va pagar una cierta cantidad de dinero, por ejemplo si el monto de la renta que se debe pagar es \$/. 5.000 por renta de cuarta categoría, la retención es el 10% de esta renta, es decir \$/. 500 Nuevos Soles. Pero si en la realidad no se paga todavía el monto de la renta, en estricto los \$/. 500 no constituyen una retención.

Por ello, consideramos que en estos casos el agente retenedor entrega al Fisco un monto equivalente a la retención.

##### 3.1.2.3. Posición mixta

##### Concepto

La figura de la llamada posición mixta ha existido hasta el 31.12.05

Se aplica el criterio del devengado o percibido, lo que ocurra primero.

##### Veamos un caso:

Si la dieta de un director se paga en el mes N° 1 por adelantado, es decir antes que este sujeto concorra a la sesión de Directorio que se llevará a cabo en el mes N° 2; se aplica el criterio del percibido; por tanto la obligación tributaria de retener el Impuesto a la Renta ha nacido en el mes N° 1.

### 3.2. Empresa

#### 3.2.1 Impuesto a la Renta anual

##### 3.2.1.1. Gasto

Señala la LIR en su artículo 37°.v, que son deducibles los gastos o costos que constituyen para su perceptor rentas

de segunda, cuarta, o quinta categoría, en este sentido 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 determinativa del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se pago la renta que se va deducir.

##### 3.2.1.1.1. Regla general

Para que los pagos de rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría puedan ser deducidos como gasto respecto del Impuesto a la Renta correspondiente al año No 1, dichos pagos se deben haber realizado durante el año N° 1 o, a más tardar, el 1.º de abril del año 2 que es la fecha (aproximada) para la presentación de la Declaración Determinativa anual del Impuesto a la Renta del año N° 1.

En esta regla se incluye el caso de la participación de los trabajadores en la utilidad de la empresa.

En dicha regla también se incluye el caso de las remuneraciones vacacionales. Así lo ha señalado la RTF 7719-4-2005: las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° de la LIR.

El Tribunal Fiscal, según el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-35, y la RTF 7719-4-2005 con naturaleza de precedente de observancia obligatoria, ha precisado lo siguiente: "i) El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley 27356 al artículo 37° de la LIR, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37° que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría; ii) Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° de la LIR.

##### RTF 07719-4-2005

- Esta RTF estableció como precedentes de observancia obligatoria, los siguientes criterios:
- El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley 27356 al artículo 37° del TUO de la LIR no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37° que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.
- Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° del TUO de la LIR.

### Resumen Regla General

Impuesto a la Renta anual: persona natural; Imputación de rentas 2da., 4ta. y 5ta. categoría: criterio del percibido. Ver LIR: Art. 57°.

Retención mensual que sufre la persona natural: El nacimiento del deber de retener por parte de la empresa: fecha de percepción de la renta de 2da, 4ta. y 5ta. categoría. Ver LIR: Art. 71°.

Impuesto a la Renta anual: empresa: Gasto: se deduce en el año en que la empresa paga la renta de 2da., 4ta. o 5ta. categoría a la persona natural (fecha de percepción del ingreso por parte de la persona natural). Ver LIR: Art. 37.v

#### 3.2.1.1.2. Excepción Rentas de 2da., 4ta. o 5ta. categoría

Los gastos remunerativos de tipo ordinario, periódico (mensual), son deducibles, sin estar sujetos a algún tipo de límite.

En cambio, en el caso de gastos remunerativos de tipo extraordinario, producto de convenios entre el empleador y trabajador, García Mullín señala que se suele establecer limitaciones a la deducción como gasto.

En estos casos la ley suele requerir el efectivo pago de este tipo de remuneración para que pueda ser deducido como gasto. En el Perú así lo señala el art. 37°L. Se tratan de normas antievasoras.

#### Rentas de 2da, 4ta. y 5ta. categoría: efectivo pago

##### a. Concepto

Para la deducción como costo o gasto –de montos que constituyen rentas de 2da, 4ta. y 5ta. categoría- primero se debe haber cumplido con el efectivo pago de las mismas a favor de los sujetos perceptores de dichas rentas, dentro del ejercicio gravable o hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la DD.JJ. anual del respectivo ejercicio gravable. Ver LIR: 37.v

##### Pago Efectivo

- Para la deducción como costo o gasto –de montos que constituyen rentas de 2da, 4ta. y 5ta. categoría- primero se debe haber cumplido con el efectivo pago de las mismas a favor de los sujetos perceptores de dichas rentas, dentro del ejercicio gravable o hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la DD.JJ. anual del respectivo ejercicio gravable.

##### b. Justificación

El objetivo de la norma es evitar prácticas evasivas, debido a que algunas empresas venían inflando sus gastos al final del ejercicio, mediante

gastos extraordinarios, por rentas de 2da. y 4ta. categoría de difícil fiscalización.

En cambio las rentas de 5ta. categoría siempre han sido susceptibles de estricto control por parte de SUNAT, por lo que no se entiende porqué también han sido incluidas en este dispositivo legal.

Quizás en el terreno de la política laboral se puede encontrar una justificación, en el sentido que se estaría forzando a los empleadores a que cumplan con sus obligaciones de pago de remuneraciones y gratificaciones ordinarias a los trabajadores.

##### c. Ámbito

Casos incluidos.- La regla del art. 37.v de la LIR se aplica sólo a los casos de rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría previstos en dicho inciso.<sup>2</sup>

Se trata de casos tales como: remuneraciones y gratificaciones ordinarias, remuneración por vacaciones y participación de los trabajadores en las utilidades.

**Casos excluidos: concepto.-** Por tanto, agrega dicha RTF 7719-4-2005, la regla del art. 37°v de la LIR no se aplica a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del art. 37° de la LIR que constituyen para su perceptor rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría.

**Casos excluidos: casuística.-** El gasto es deducible sin necesidad del efectivo pago de la renta de 2da. 4ta. o 5ta. categoría a favor de la persona natural que corresponda. Ejemplos: Intereses (LIR: 37.a), remuneración al Directorio (LIR: 37.m)

##### d. Plazo

La deducción del gasto procede siempre que la empresa pague las referidas rentas dentro del plazo para la DD.JJ. anual del Impuesto a la Renta de dicha compañía.

Por ejemplo:

- Intereses (LIR: 37.a)
- Remuneración al Directorio (LIR: 37.m)

En ambos casos el gasto es deducible sin necesidad del efectivo pago de la renta de 2da. 4ta. o 5ta. categoría a favor de la persona natural que corresponda.

##### e. Justificación

El Tribunal Fiscal señala que el art. 37 de la LIR –al establecer mediante la técnica de incisos separados toda una la relación de gastos que son

deducibles para establecer la renta neta de 3ra. categoría- está enumerando supuestos sistemáticamente excluyentes entre sí.

Por tanto, mal podría afirmarse que –desde que entró en vigencia el inc. v) del art. 37 de la LIR- los demás incisos del citado art. 37 de la LIR estaban supeditados a éste último. Si el legislador hubiera pretendido condicionar dicha deducción al cumplimiento del requisito de pago, lo hubiera establecido expresamente en los demás incisos del mismo artículo 37 de la LIR o en un párrafo aparte aplicable a dichos incisos.

#### 4. Aspectos antitécnicos

Las rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría son gastos ordinarios. En la legislación comparada es raro que esta limitación a la deducibilidad del gasto se extienda al caso de las rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría; que son gastos remunerativos ordinarios.

Desconocimiento del principio del devengado. La incorporación del art. 37°v de la LIR contradice el principio del devengado, significa la entrega al Fisco de los montos equivalentes a las retenciones de los impuestos a las rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría.

El gasto también es deducible si se ha cumplido con entregar al Fisco el monto equivalente a la retención del impuesto; aún cuando el contribuyente todavía no hubiese efectivamente pagado las rentas de 2da. 4ta. y 5ta. categoría. Ver el Reglamento de la LIR en su artículo 21°q)

En suma, las empresas tienen 2 alternativas para la deducción como gasto (en el caso de pago de rentas de 2da., 4ta. y 5ta. categoría):

- 1) Pueden pagar al perceptor de la renta; en cuyo caso nace el derecho a la deducción del gasto. Se ha precisado que si en el ejercicio N° 1 la empresa provisiona los gastos contemplados en el art. 37.v de la LIR –pero no los pagan son deducibles para efectos tributarios.<sup>3</sup>

Si recién en el ejercicio N° 2 la empresa paga dichos gastos, entonces estas cancelaciones son deducibles como gasto tributario.

- 2) Es posible entregar al Fisco el monto equivalente a la retención y –pese a que no se ha pagado la renta de 2da., 4ta. o quinta categoría al beneficiario- ya ha nacido el derecho a la deducción del gasto.

<sup>2</sup> RTF 7719-4-2005 Precedente de observancia obligatoria

<sup>3</sup> D. Leg. 945 del 23.12.03: Decimo Cuarta Disposición Transitoria y Final