



## ¿Qué requisitos se deben cumplir para que el pago efectuado a personas receptoras de rentas de segunda, cuarta y quinta categoría sea deducible como gasto?

Elizabeth

NIMA NIMA<sup>(\*)</sup>

### 1. Introducción

Como se recordará, mediante la Ley N° 28655, publicada el 20/12/2005, se modificó, entre otros, el artículo 71 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, TUO de la LIR), el cual regulaba en su segundo y tercer párrafos el momento en el cual los perceptores de rentas de tercera categoría tenían la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.

En efecto, el segundo y tercer párrafos del modificado artículo 71 del TUO de la LIR establecían que:

"(...).

Tratándose de personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, **la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en los incisos a), b), d) y f),** siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, **surgirá en el mes de su devengo,** debiendo abonarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual<sup>(1)</sup>.

Excepcionalmente, la retención del impuesto por las rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades, y la retención por las rentas de cuarta categoría a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, rentas que se determinan en función de los resultados de la empresa, será efectuada en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir

(...)" (El resaltado es nuestro).

Con la redacción actual del mencionado artículo 71 del TUO de la LIR, se tiene que:

"(...)

**Tratándose de personas jurídicas la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en el inciso d),** siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, **surgirá en el mes de su devengo.**

Las retenciones deberán ser pagadas dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual

(...)" (El resaltado es nuestro).

Según resulta de la modificación efectuada al artículo 71 del TUO de la LIR, a partir del 1 de enero de 2006, las retenciones aplicables sobre las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría ya no se regirían por el criterio de lo "devengado" sino por el criterio de lo "percibido", salvo que se tratara del pago de obligaciones u otros valores al portador. Asimismo, con la modificación se dejaría sin efecto la excepción prevista en el tercer párrafo del mencionado artículo 71, para las retenciones de rentas de quinta categoría que correspondían a la participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa.

### Resumen ejecutivo

Como consecuencia del desarrollo de sus actividades empresariales, resulta normal que las empresas contraten con personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas la prestación de determinados servicios, los cuales pueden catalogarse para estos últimos como rentas de 2ª, 4ª y 5ª categorías. En el presente informe, la autora analiza y explica las condiciones, requisitos y oportunidad en que tales gastos son deducibles a efectos del Impuesto a la Renta de 3ª categoría.

Al respecto, consideramos que si bien las modificaciones efectuadas resultaban apropiadas, pues ya no resultaba exigible efectuar retenciones sobre rentas aun no pagadas dichas modificaciones, al parecer, tendrían repercusión respecto de la deducción del gasto por las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, pues tal como se encuentra actualmente redactada la norma que permite su deducción (artículo 37, inciso v), las referidas rentas solo serían deducibles siempre que sean pagadas hasta la fecha de vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, conforme lo veremos a continuación<sup>(2)</sup>.

### 2. Tratamiento tributario del gasto efectuado por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría hasta el 31 de diciembre de 2005

El primer párrafo del inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR establece que los gastos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, podrán deducirse en el ejercicio gravable al que correspondan siempre que hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho ejercicio.

Sobre el particular, el Reglamento del TUO de la LIR<sup>(3)</sup>, en su artículo 21, inciso q), establece, de manera excepcional, un tratamiento particular para la procedencia de la deducción de los gastos antes descritos, previendo que "la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley (...) no sería de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece", esto es cuando la renta se hubiera devengado.

Así, de lo dispuesto por las normas antes citadas, resultaba que si hasta la fecha de presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta no se habían pagado las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría que correspondieran al ejercicio gravable objeto de declaración, estas no eran deducibles tributariamente como gastos y, por ende, tendrían que ser adicionadas vía declaración jurada.

No obstante lo anterior, como excepción, si procedía la deducción del gasto, aun cuando tales rentas no hubieran sido pagadas dentro del plazo establecido por el inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR,

siempre que se hubiera cumplido con efectuar y pagar **oportunamente las retenciones** correspondientes.

En otras palabras, para la deducción del gasto, hasta el 31 de diciembre de 2006, la retención tendría que haberse efectuado necesariamente en el mes de su devengo y el pago dentro del plazo establecido por el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual<sup>(4)</sup>.

Cabe anotar que el hecho de no pagar las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta o, en su defecto, no efectuar y pagar las retenciones correspondientes a tales rentas en el mes de su devengo, si bien implicaba que tales rentas no puedan ser deducidas en el ejercicio en que fueron provisionadas, ello no significaba que no puedan ser deducidas en el ejercicio en el cual fueran efectivamente pagadas, pues así lo dispone la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR.

### CASO PRÁCTICO

1

#### Deducción de rentas de segunda categoría

La empresa ABC S.A.C. tiene firmado un contrato de cesión de derechos de una marca comercial con el Sr. Julio Vargas Benavides, por el cual semestralmente se le abonaría por concepto de regalías la cantidad de S/. 30,000. El contrato fue firmado en el mes de enero de 2005, siendo su duración la de 3 años.

En los meses de junio y diciembre de 2005, según lo acordado en el contrato, devengó la obligación de pagar las regalías al Sr. Julio Vargas Benavides, no obstante estas no se pagaron. Tampoco se pagaron las retenciones correspondientes, razón por la cual la empresa reparó el gasto provisionado por dicho concepto, adicionándolo en la declaración jurada del ejercicio gravable 2005.

Es recién en el ejercicio 2006, que la empresa pagó las regalías debidas, por lo que nos consulta si procede la deducción del gasto para el presente ejercicio 2006, teniendo en cuenta que las retenciones aun no han sido pagadas.

#### Solución:

De acuerdo con lo establecido en el

inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR procedía la deducción de las regalías siempre que la empresa hubiera pagado antes de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2005, lo cual de conformidad con el caso planteado se habría cumplido, pues el pago de estas recién se realizó durante el ejercicio 2006.

No obstante, aun cuando las regalías se hubieran provisionado en el ejercicio gravable 2005, estas podrán ser deducidas como gasto en el ejercicio gravable 2006, toda vez que es en este ejercicio que se efectivizó el pago. Así es como lo dispone la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR.

Cabe anotar que el pago de las retenciones correspondientes no constituyen condición a efectos de la deducción antes descrita, con lo cual, independientemente que estas hayan sido efectuadas o no, corresponde efectuar la deducción.

No obstante lo anterior, tal situación no exime de la obligación de la empresa de subsanar la omisión de la retención y el pago del respectivo impuesto, debiéndose pagar además las multas que se habrían originado por tales omisiones.

### 3. Tratamiento tributario del gasto efectuado por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría desde el 1 de enero de 2006

Para el ejercicio gravable 2006, la regla establecida en el inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR no ha sufrido modificación alguna, con lo cual, como regla general, los gastos por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría serían deducibles siempre que sean pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho ejercicio.

No obstante, no sucedería lo mismo con la aplicación de la excepción prevista en el inciso q) del artículo 21 de la norma reglamentaria, la cual permite deducir el gasto siempre que la empresa cumpla con efectuar las retenciones correspondientes a tales rentas, así como el pago de estas, aplicando para dicho efecto lo previsto en el segundo párrafo del artículo 71 del TUO de la LIR, el cual, antes de ser modificado, establecía la obligación de retener cuando tales rentas hubieran devengado.

En efecto, según lo considera un sector de la doctrina, al haberse eliminado la obligación de retener en función del criterio de lo devengado, ya no sería de aplicación lo dispuesto por el inciso q) del artículo 21 del Reglamento del TUO de la LIR, pues dicha aplicación se encontraba supeditada a las reglas de la retención previstas en el modificado artículo 71.

En ese sentido, para el mencionado sector, la procedencia de la deducción del gasto estaría supeditada necesariamente a que el total de las rentas sea efectivamente pagada dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, criterio con el cual no estamos de acuerdo.

En efecto, consideramos que aun cuando se hayan modificado las reglas de la retención previstas en el artículo 71 del TUO de

la LIR, ello no implica, de modo alguno, que lo dispuesto en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento ya no sea de aplicación, siendo las razones que motivan tal consideración las siguientes:

- i) No existe norma tributaria alguna que haya derogado expresa ni tácitamente lo previsto en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento del TUO de la LIR.
- ii) Lo regulado en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento del TUO de la LIR así como en el artículo 71 del mencionado TUO abarcan aspectos distintos del Impuesto, razón por la cual ambas se pueden aplicar de manera independiente. En efecto, en el primer caso se regulan los requisitos que deben cumplir para su deducción los gastos originados por el pago de rentas de segunda, cuarta y quinta categoría. Por su parte, en el segundo caso se regula el momento en que se deben efectuar las retenciones correspondientes a tales rentas.
- iii) Cuando el inciso q) del artículo 21 del Reglamento del TUO de la LIR establece que la condición de pagar las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto, no sería de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la ley. Ello debe entenderse en el sentido de que las retenciones correspondientes a tales rentas y el pago de estas deben efectuarse **dentro de los plazos establecidos en dicho artículo, entendiéndose estos como plazos máximos.**

En efecto, nada impediría que aun cuando la renta no sea pagada, la empresa pueda adelantar el pago de la retención a fin de poder deducir el gasto, figura (adelanto de la retención) que incluso fue aceptada cuando se exigía la retención en función al criterio de lo devengado.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que procederá la deducción del gasto cuando ocurran cualquiera de las siguientes dos situaciones:

- 1) Las rentas sean pagadas dentro del plazo de vencimiento establecido para la presentación de la Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta, o, en su defecto;
- 2) Las retenciones correspondientes a dichas rentas sean efectuadas por adelantado y pagadas hasta antes del plazo de vencimiento establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

#### Posición del Tribunal Fiscal

**RTF N° 07719-4-2005 de observancia obligatoria, publicada el 14/01/2006**

- i. "El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley N° 27356 al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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 lo tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356".

**RTF N° 958-2-1999 del 20/12/1999**

"El inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente, a aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y, que en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador; mas no a las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tienen el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas, por lo cual, la deducción de su provisión no está sujeta a la limitación de pagarse dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta"<sup>(5)</sup>

### 4. Tratamiento tributario para la deducción de gastos por rentas de quinta categoría: participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa

#### 4.1. Tratamiento hasta el 31 de diciembre de 2005

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, sabemos que como regla general, los gastos por rentas de quinta categoría eran deducibles cuando ocurrían cualquiera de las siguientes dos condiciones:

- Las rentas eran pagadas dentro del plazo de vencimiento establecido para la presentación de la Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta, o;
- Las retenciones correspondientes a dichas rentas eran efectuadas en el mes de su devengo y pagadas dentro los plazos establecidos para los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta.

No obstante, tales condiciones no son de estricta aplicación para el caso de los gastos originados por la **participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa.**

En efecto, teniendo en cuenta que dichas rentas recién se pueden determinar en función de los resultados de la empresa, los cuales muy difícilmente se conocen con exactitud al 31 de diciembre, sería imposible cumplir la segunda de las condiciones antes descritas, pues ello implicaría que las retenciones sean efectuadas en diciembre y pagadas en enero como máximo.

Por tal razón, el segundo párrafo del inciso q) del artículo 21 del Reglamento del TUO de la LIR, establecía que "tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades y por rentas de cuarta categoría a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, no será de aplicación la condición prevista en el inciso v) del

artículo 37 de la Ley, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del Reglamento<sup>1</sup>.

Al respecto, los citados segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del Reglamento establecen que "las retenciones a que se refiere el segundo y tercer párrafos del artículo 71 de la ley, se realizarán en el mes de su devengo o en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir, respectivamente. El pago de dichas retenciones se efectuará en el mes siguiente a aquel en que se realizó la retención, de acuerdo a los plazos establecidos en el Código Tributario para los tributos de liquidación mensual".

De lo anterior, resultaba que para que proceda la deducción del pago de la participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa, se debían cumplir cualquiera de las siguientes condiciones:

- i) Las utilidades hubieran sido pagadas dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, o, en su defecto;
- ii) Las retenciones correspondientes a dichas utilidades hubieran sido efectuadas dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y pagadas al mes siguiente a aquel en que se efectuaron las retenciones.

En efecto, según lo establecía el último párrafo del artículo 71 del TUO de la LIR (entiéndase antes de la modificación), así como por el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del Reglamento del TUO de la LIR, **excepcionalmente**, las retenciones del impuesto por las rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa debían ser **efectuadas en el plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta** del ejercicio al que corresponden tales utilidades y pagadas al mes siguiente, de acuerdo con los plazos establecidos para las obligaciones de carácter mensual.

En ese sentido, bastaba con efectuar la retención del Impuesto a la Renta dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, para que las utilidades de los trabajadores y directores puedan ser deducidas como gastos en el ejercicio al que corresponden, no siendo necesario efectuar también en dicho plazo el pago de tales utilidades ni el pago de la retención correspondiente<sup>(6)</sup>.

## 4.2. Tratamiento desde el 1 de enero de 2006

Teniendo en cuenta que las normas descritas en el numeral 4.1. anterior siguen aun vigentes, podríamos afirmar que las condiciones establecidas para la deducción del gasto por concepto de la participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa serían las mismas.

No obstante, al igual que para la generalidad de los gastos por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, dicha afirmación no es del todo aceptada por un sector de la doctrina, pues la norma reglamentaria que es de aplicación para el tema en comentario,

como es el caso del artículo 39, hace también remisión expresa al modificado artículo 71 del TUO de la LIR, por lo que las condiciones previstas en la mencionada norma reglamentaria resultarían no siendo de aplicación, siendo necesario en consecuencia, que dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, se pague la totalidad de las rentas (utilidades distribuidas a los trabajadores y directores) para efecto de su deducción.

Sobre el particular, consideramos que resultan aplicables los comentarios realizados en el punto 3 del presente informe, según los cuales, sí se permitiría la deducción del gasto originado por la participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa, siempre que esta efectúe el pago del adelanto de la retención dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, no importando para ello que las utilidades no hayan sido pagadas dentro del referido plazo.

## CASO PRÁCTICO

2

Al 31/12/2006 la empresa V-Tecnic S.A. acuerda distribuir utilidades a sus trabajadores por un importe de S/.100,000, por lo que nos consulta qué requisitos debe cumplir para poder deducir el gasto en dicho ejercicio teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Las utilidades serán pagadas a los trabajadores en el mes de abril de 2007 (después del vencimiento de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2006).
- b) Las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría aplicables a las utilidades, se efectuarán también en el mes de abril.
- c) Por el ejercicio 2006, la empresa ha obtenido una utilidad contable de S/.10,000.

### Solución:

Como se ha indicado, la deducción del gasto originado por el pago de utilidades a los directores de las empresas se encuentra supeditada al cumplimiento de cualquiera de las dos condiciones siguientes:

- i) Las utilidades sean pagadas dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, o, en su defecto;
- ii) Las retenciones correspondientes a dichas utilidades sean efectuadas dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y pagadas al mes siguiente a aquel en que se efectuaron las retenciones.

Según los datos proporcionados por la empresa, ninguno de los dos requisitos se han cumplido, por lo que no procedería la deducción del gasto para el ejercicio 2006. No obstante, al haberse cumplido ambas condiciones en el ejercicio 2007, sí procederá que el gasto se deduzca en este último ejercicio, tal como lo establece la cuadragésimo octava disposición transitoria y final del TUO de la LIR.

Sin embargo, cabe preguntarnos si para

el caso de la participación de los directores en las utilidades de la empresa es de aplicación el límite establecido en el inciso m) del artículo 37 del TUO de la LIR, según el cual serán deducibles "las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta. El importe abonado en exceso a la deducción que autoriza este inciso, constituirá renta gravada para el director que lo perciba".

Sobre el particular, consideramos que la limitación descrita en el párrafo anterior no le es de aplicación a las utilidades que se acuerden pagar a los directores, pues corresponden a conceptos distintos que se encuentran regulados de manera independiente.

Lo dicho tiene fundamento en lo establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 07719-4-2005, de observancia obligatoria, del cual resulta que los requisitos establecidos para un gasto no le pueden ser aplicables a otro, si estos últimos cuentan con su propia regulación, aun cuando ambos conceptos califiquen para su perceptor como rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.

(\*) Abogada egresada de la Pontificia Universidad Católica del Perú, especialista en Derecho Tributario y analista tributaria en banca y finanzas.

(1) Los incisos a), b), d) y f) del artículo 71 del TUO de la LIR, antes de la modificación, establecían que son agentes de retención:

- a) Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría.
- b) Las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad de acuerdo al primer y segundo párrafos del artículo 65 de la presente ley, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría.

(...)

- d) Las personas jurídicas que paguen o acrediten rentas de obligaciones al portador u otros valores al portador.
- f) Las personas o entidades perceptoras de rentas de tercera categoría que paguen o acrediten rentas de similar naturaleza a sujetos domiciliados, de acuerdo a las disposiciones que establezca la Sunat mediante resolución de superintendencia.

(2) Es importante precisar que las rentas a las que se refiere el inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR, no incluyen a todos aquellos conceptos que califican como rentas de segunda, cuarta y quinta categoría. En efecto, existen algunos conceptos que no obstante calificar como rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, han sido regulados de manera independiente por la Ley del Impuesto a la Renta. Tal es el caso, por ejemplo, de las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales establecidas en el inciso j); o las pensiones de jubilación y montepío que paguen las empresas a sus servidores o a sus adeudos previstos en el inciso k); o los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal establecido en el inciso l); o las dietas de los directores establecidas en el inciso m) de la referida ley.

Siendo así, a efectos de la deducción del gasto, a los casos antes descritos no les serían de aplicación las condiciones establecidas en el referido inciso v), sino más bien las establecidas en su propio articulado (por ejemplo: las dietas pagadas al directorio serán deducibles aun cuando no sean pagadas). Tal ha sido el criterio establecido por el propio Tribunal Fiscal en su Resolución N° 07719-4-2005, de observancia obligatoria, según el cual: "El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley N° 27356 al artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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". Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir que los conceptos que estarían incluidos en el

mencionado inciso v) del artículo 37 serían, por ejemplo, los gastos por vacaciones, participación de los trabajadores y directores en las utilidades de la empresa, etc. También estarían incluidas las remuneraciones y gratificaciones ordinarias obligatorias que son otorgadas al trabajador, pues así resulta del criterio establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 958-2-99 del 20/12/1999.

- (3) Aprobado por D.S. N° 122-94-EF.
- (4) De esta forma, para este tipo de gastos no sería de aplicación la restricción establecida en el artículo 57 del TUO de la LIR referida a la imputación de gastos de ejercicios anteriores.
- (5) Aplicando este criterio a la regulación actual del Impuesto a la Renta, resultaría lo siguiente:
  - Las remuneraciones a las que se refiere el inciso

- l) del artículo 37 del TUO de la LIR, deben ser pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, a fin de que proceda su deducción.
- Las remuneraciones que estarían incluidas en el inciso v) del artículo 37 del TUO de la LIR, deberán cumplir cualquiera de las siguientes condiciones a efectos de su deducción:
  - i) Las rentas sean pagadas dentro del plazo de vencimiento establecido para la presentación de la Declaración Jurada anual del Impuesto a la Renta, o, en su defecto;
  - ii) Las retenciones correspondientes a dichas rentas sean efectuadas por adelantado, siendo el plazo máximo para ello la fecha de presentación de

- la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. En tal caso, las retenciones deberán ser pagadas al mes siguiente de efectuadas.
- (6) No obstante lo expuesto, consideramos que, a efectos de que la deducción realizada no pudiera ser posteriormente desconocida por la Administración Tributaria, si era necesario que la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría correspondiente a las utilidades en comentario sea **pagada al mes siguiente** de efectuada. De no ser así, tendría que haberse presentado una declaración rectificatoria de la Declaración Jurada Anual presentada, en la que se adicionaría el gasto originalmente deducido. Dicho gasto podría ser deducido en el ejercicio siguiente según hemos explicado anteriormente.