

Rentas del trabajo:
Rentas de cuarta y quinta
categoría

Agustina Yolanda Castillo Gamarra

4 de mayo de 2016

Temas:

1. Régimen cedular versus régimen global: Dilema entre eficiencia y equidad.
2. Reestructuración del sistema tributario sobre las rentas del trabajo: Mayor progresividad.
3. Criterio de imputación de las rentas del trabajo: Percibido.
4. Rentas de cuarta categoría: Renta bruta, renta neta, retenciones, pagos a cuenta y SEE (LIGE).
5. Rentas de quinta categoría: Renta bruta y retenciones.
6. Renta neta de cuarta y quinta categoría. Tasas aplicables.
7. Inconsistencias y cartas inductivas. Obligaciones del trabajador que tiene más de un empleador. DDJJ del IR 5ta. categoría no retenido o retenido en exceso. Errores en la información contenida en el Formulario Virtual. Errores de los contribuyentes.
8. Jurisprudencia del TC, RTFs y Pronunciamientos de la SUNAT.
9. Conclusiones.

NOTA: Estas diapositivas han sido elaboradas en base al artículo titulado “Régimen cedular de las rentas del trabajo: Rentas de cuarta y quinta categoría” escrito en coautoría con el Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León.

Introducción

- **Rentas del capital:**
- **Rentas de 1ra. categoría** (rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes). Principio del Devengado.
- **Rentas de 2da. categoría** (rentas del capital no comprendidas en la 1ra. categoría, tales como: intereses, regalías, rentas vitalicias y ganancias de capital, entre otros). Principio del Percibido.
- **Fuente:** Capital sea corpóreo o incorpóreo. Se consideran rentas pasivas.

- **Rentas del trabajo:**
- **Rentas de 4ta. categoría** (rentas del trabajo independiente).
- **Rentas de 5ta. categoría** (rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por ley).
- **Fuente productora:** Trabajo personal. Se consideran rentas activas y se rigen por el Principio del Percibido.

- **Rentas empresariales o rentas de tercera categoría**
- Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley.
- **Fuente:** Capital + Trabajo. Son rentas activas y se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

1. Régimen cedular vs régimen global: Eficiencia vs equidad.
2. Reestructuración del sistema tributario sobre las rentas del trabajo: Mayor progresividad.

- **Decreto Legislativo N° 972: Régimen cedular a partir del Ejercicio 2009.**
- **Ventaja del régimen cedular:** Diferencia la carga fiscal según la fuente.
- **Caso peruano:** Siguiendo la tendencia mundial, se optó por privilegiar las rentas del capital en atención a la alta movilidad de este factor productivo.

- **Ley N° 30296: Reestructuración del sistema tributario sobre las rentas del trabajo a partir del Ejercicio 2015: Mayor progresividad.**
- Se modifica la escala progresiva acumulativa aplicable a la renta imponible de aquellos contribuyentes que obtienen rentas del trabajo y rentas de fuente extranjera.
- Las nuevas tasas buscan reducir la carga tributaria para la mayoría de los contribuyentes y mantenerla para aquellos con mayores rentas, mejorando así la progresividad del impuesto, según se indica en la Exposición de Motivos.
- La reestructuración, a su vez, coadyuva a dinamizar el consumo y a reactivar la economía de nuestro país.

3. Criterio de imputación: Percibido

- **Rentas del trabajo:** Se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie. Es decir, no se exige la percepción efectiva, sino que basta la disponibilidad a favor del contribuyente.
- **Casos:**
 - Un trabajador recibe de su empleador el cheque de su gratificación de Navidad el 15-12-2015 y decide apersonarse al banco a cobrarlo recién el 05-01-2016. Es claro que la renta de quinta categoría se percibió en diciembre 2015. El fisco no puede perjudicarse por la decisión unilateral del contribuyente de demorar el cobro del cheque.
 - Un profesional independiente recibe el cheque por sus honorarios el 31-12-2015, pero se trata de un cheque diferido a ser pagado desde el 15-01-2016. En tal supuesto, la renta se considera percibida recién en enero 2016.
 - Tasas del IR aplicables a la liquidación, pagada en el Ejercicio 2015, de los beneficios truncos de trabajadores cuyos contratos se extinguieron el 31-12-2014: Las tasas aplicables para efectos de las retenciones son las correspondientes al Ejercicio 2015 en que se efectúa el pago.

4. Rentas de cuarta categoría

- **Son las rentas del trabajo independiente.**
- Se vinculan no con el Derecho Laboral sino con el Derecho Civil.
- Artículo 1764º del Código Civil: Por la locación de servicios, el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.
- **Característica de la locación de servicios: No subordinación.**
- **Otra nota distintiva: El carácter personal del servicio.**
- El locador debe prestar personalmente el servicio, pero puede valerse, bajo su propia dirección y responsabilidad, de auxiliares y sustitutos si la colaboración de otros está permitida por el contrato o por los usos y no es incompatible con la naturaleza de la prestación. Así, por ejemplo, nada obsta que un contador o un abogado puedan tener un asistente o una secretaria como colaboradores. Sin embargo, si conoedores del prestigio de un artista famoso se le encarga pintar un retrato, éste no puede delegar tal labor a su discípulo. RTF Nº 09236-2-2007.
- **Requisito de “individualidad”.**
- La actividad artística de manera grupal no cumple tal condición, por lo que constituye renta de tercera categoría. RTF 238-2-2001.

4.1. Renta bruta (artículo 33º LIR)

- Son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:
- **a) El ejercicio individual de** cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente como rentas de tercera categoría.
- Cuando las rentas sean obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, califican como rentas de tercera categoría.
- Igualmente son rentas de tercera categoría, las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio (corredores de seguro y comisionistas mercantiles), rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar; así como las que obtengan los Notarios producto de su actividad como tal.
- Además, se consideran como rentas de cuarta categoría los ingresos percibidos por los porteadores (Ley Nº 27607).
- No se incluirán como rentas de cuarta categoría, aquellas obtenidas por personas naturales no profesionales domiciliadas que perciban ingresos únicamente por actividades de oficios y que se hubieran acogido al Nuevo RUS.
- **b) El desempeño de funciones de** director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciben **dietas**.
- En los casos en que las actividades de 4ta. categoría **se complementen** con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará renta de 3ra. categoría.

Contrato Administrativo de Servicios (CAS)

- Constituye una modalidad especial de contratación laboral, privativa del Estado. Presenta las siguientes características:
 - - Sólo puede ser utilizado por las Entidades Públicas.
 - - Se celebra a plazo determinado y es renovable.
 - - **Otorga al trabajador derecho a:** a) Percibir una remuneración no menor a la RMV, b) Jornada máxima de 8 horas diarias o 48 horas semanales, c) Descanso semanal obligatorio de 24 horas consecutivas como mínimo, d) Un tiempo de refrigerio, e) Aguinaldo por Fiestas Patrias y Navidad, f) Vacaciones remuneradas de 30 días naturales, g) Licencias con goce de haber por maternidad, paternidad, y otras licencias a las que tienen derecho los trabajadores de los regímenes laborales generales, h) Gozar de los derechos a que hace referencia la Ley N° 29783, Ley de Seguridad y Salud en el Trabajo, i) A la libertad sindical, j) A afiliarse a un régimen de pensiones, pudiendo elegir entre el Sistema Nacional de Pensiones (ONP) o el Sistema Privado de Pensiones (AFP), y cuando corresponda afiliarse al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR), k) Afiliación al régimen contributivo que administra ESSALUD y l) Recibir un certificado de trabajo.
- Antes de la publicación del Reglamento: Todo hacía pensar que como ocurría con los Servicios No Personales estábamos frente a rentas de cuarta-quinta que se consideran rentas de quinta categoría en virtud de lo estipulado por el inciso e) del artículo 34º de la LIR; y en todo caso, ante rentas obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia a que se refiere el inciso a) del artículo 34º.

Contrato Administrativo de Servicios (CAS)

- Séptima Disposición Complementaria Final del D.S. N° 075-2008-PCM: Trastocaba el tema, afirmando que para efectos del IR, las contraprestaciones derivadas de los servicios prestados bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 1057 son rentas de cuarta categoría (a partir del 26-11-2008). Así, se colisionaba con el principio de primacía de la realidad, lo que ya ocurría desde antes y, además, se vulneraba la LIR, tornándose la norma en ilegal.
- **Ley N° 29849:** Incorpora el artículo 12° al Decreto Legislativo N° 1057, conforme al cual para efectos del IR, las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen del CAS son calificadas como rentas de cuarta categoría.
- **Informe N° 032-2014-SUNAT/4B0000 (13-03-2014):** De acuerdo con el Decreto Legislativo N° 1057 que regula el Régimen Especial de CAS, modificado por la Ley N° 29849 que establece la eliminación progresiva del Régimen Especial de CAS y otorga derechos laborales, el tratamiento tributario que corresponde dar a los ingresos derivados de un CAS es el de rentas de cuarta categoría, por lo que, de ser el caso, las retenciones que se deban efectuar se realizarán teniendo en cuenta las disposiciones aplicables.

4.2. Renta neta (artículo 45º de la LIR)

- Para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 UIT (24 x S/.3,950 = S/.94,800, considerando que el valor de la UIT para el Ejercicio 2016 es S/.3,950).
- La deducción de 20% no es aplicable a las rentas percibidas por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciben dietas.
- **Fundamento de la diferenciación: El análisis económico de la imposición. Profesional independiente:** Deberá invertir en acondicionar una oficina con muebles y enseres, PC, teléfono y, de ser el caso, equipo especializado (por ejemplo: los dentistas, médicos y obstetras) y, además, efectuará gastos en el alquiler de la oficina, los útiles de escritorio, y los servicios de luz, agua y teléfono. **Director de empresas o regidor municipal:** Asistirán a las juntas a las que sean convocados, sin necesidad de invertir en instalar y mantener operativa una oficina. **Trabajador dependiente:** Asistirá a su centro de trabajo donde le proporcionarán los elementos necesarios para que desempeñe su labor, no correspondiéndole asumir desembolso alguno por dicho concepto, de allí que la deducción del 20% tampoco le resulte aplicable. Pero, la **Administración Tributaria, en el Informe N° 108-2012-SUNAT/4B0000, hace una lectura jurídica y no económica en torno a esta diferenciación.**
- **Doctrina:** Deducción fija vulnera el principio de capacidad contributiva, pues no todos los contribuyentes tienen el mismo nivel de gastos, sino que ello dependerá de cuánto tiempo tiene en la actividad, cuál es la composición de sus gastos fijos y sus gastos variables, entre otros factores. Sin embargo, es una opción legislativa que facilita la fiscalización y la hace menos onerosa.

4.3. Retenciones y pagos a cuenta

- **Agentes de Retención** (artículo 71º inciso b) de la LIR)
- Son agentes de retención, entre otros, **las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad** de acuerdo al primer y segundo párrafos del artículo 65º de la LIR, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría. Los sujetos acogidos al Nuevo RUS y al RER no califican como agentes de retención.
- Ejemplo: Si un abogado presta asesoría tributaria a una empresa perteneciente al régimen general del IR, ésta califica como agente de retención. En cambio, si el abogado brinda asesoría en materia de alimentos, la madre de familia que solicita sus servicios no califica como agente de retención.
- **Retenciones** (artículo 74º de la LIR)
- Tratándose de rentas de cuarta categoría, a partir del 01-01-2015, los agentes de retención deberán retener con carácter de pago a cuenta del IR el 8% (ocho por ciento) de las rentas brutas que abonen o acrediten. La minoración en dos puntos porcentuales está en sintonía con la reducción de la tasa marginal mínima de 15% a 8%.
- El monto retenido se abonará según los plazos previstos por el CT para las obligaciones de periodicidad mensual, utilizando para tal efecto, el PDT 0601 – Planilla Electrónica - PLAME.
- Si el recibo por honorarios es por un monto igual o menor a S/.1,500 no corresponde que se efectúe retención alguna.

4.3. Retenciones y pagos a cuenta

- Ejemplo: Si un abogado brinda asesoría laboral a la Empresa A y se pacta que el total de sus honorarios es S/1,600, la Empresa A le retendrá S/128 (el 8% de S/1,600), por lo que el neto recibido será S/1,472. En cambio, si el total de los honorarios fuese S/1,500, el abogado recibiría el íntegro, sin retención alguna.
- Si S/1,600 fuese el único ingreso mensual del trabajador independiente, al final del ejercicio no tendría renta imponible, por lo que al presentar su DDJJ anual podría solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente por las retenciones que le hubiesen efectuado. Pero, esta solución no es la más eficiente considerando el costo de oportunidad del dinero en el tiempo, pues no es lo mismo tener liquidez hoy que mañana. Por ello, se tiene la posibilidad de **solicitar la suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta.**
- **Si los honorarios mensuales son por un monto igual o menor a S/2,880** y se percibe 12 honorarios al año, al final del ejercicio no tendremos renta imponible. Esto porque efectuada la proyección anual se tiene una renta bruta de S/34,560 (S/2,880 por 12), a la que debemos aplicar la deducción del 20% con lo que obtenemos una renta neta de cuarta categoría de S/27,648 (80% de S/34,560) que es menor al monto de la deducción especial de 7 UIT (7 x S/3,950 = S/27,650, considerando que el valor de la UIT para el Ejercicio 2016 es S/3,950).
- **Si las dietas mensuales son por un monto igual o menor a S/2,304** y se percibe 12 dietas al año, al final del ejercicio no tendremos renta imponible. Esto porque efectuada la proyección anual se tiene una renta bruta de S/27,648 (S/2,304 por 12), a la que no corresponde aplicar la deducción del 20%, por lo que la renta neta de cuarta categoría será S/27,648 (100% de S/27,648) que es una cantidad aproximada al monto de la deducción especial de 7 UIT.

4.3. Retenciones y pagos a cuenta

- **Pagos a cuenta** (artículo 86º de la LIR)
- A partir del 01-01-2015, las personas naturales que obtengan rentas de cuarta categoría, abonarán con carácter de pago a cuenta por dichas rentas, cuotas mensuales que determinarán aplicando la tasa del 8% (ocho por ciento) sobre la renta bruta mensual abonada o acreditada, dentro de los plazos previstos por el CT, utilizando para tal efecto, el PDT 0616 – Trabajadores Independientes.
- **Resolución de Superintendencia N° 338-2010/SUNAT:** No están obligados a efectuar pagos a cuenta del IR, los contribuyentes que perciben rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta categoría y cuyos ingresos mensuales no superen los **S/.2,880**. Tratándose de los directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas o similares, el monto será de **S/.2,304** mensual.
- **Suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta**
- El trámite es sencillo e inmediato. Se efectúa a través de Internet, ingresando con la Clave SOL al módulo SUNAT Operaciones en Línea y utilizando para tal efecto el Formulario Virtual N° 1609 ubicado dentro del menú Otras declaraciones y solicitudes.

Sistema de Emisión Electrónica (SEE)

- **Resolución de Superintendencia Nº 374-2013/SUNAT:** Se designa, a partir del 01-10-2014, como emisores electrónicos del Sistema portal, a los sujetos perceptores de renta de cuarta categoría que, conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago, deban emitir recibos por honorarios por los servicios que brinden a entidades de la Administración Pública.
- **Resolución de Superintendencia Nº 287-2014/SUNAT:** Se designa, a partir del 01-01-2015, como emisores electrónicos del Sistema portal, a los sujetos perceptores de renta de cuarta categoría que, conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago, estén obligados a emitir recibos por honorarios por los servicios que presten a las personas, empresas y entidades que sean agentes de retención de rentas de cuarta categoría, con independencia de si, conforme al monto de sus ingresos, corresponda o no efectuar la retención. Lo antes señalado no impide la emisión de recibos por honorarios y notas de crédito en formatos impresos y/o importados por imprentas autorizadas a usuarios distintos a las entidades de la Administración Pública o a usuarios que no sean agentes de retención de rentas de cuarta categoría.
- **Recibo por honorarios electrónico:** Es emitido, usando la Clave SOL, desde el módulo SUNAT Operaciones en Línea (SOL).
- **LIGE:** Adquirir la calidad de emisor electrónico obliga a llevar el Libro de Ingresos y Gastos de manera electrónica. En el caso de emitir recibos por honorarios físicos a personas naturales sin negocio, contribuyentes acogidos al RER o al Nuevo RUS, se deberá registrar dichos recibos por honorarios físicos en el LIGE.

5. Rentas de quinta categoría

- **Son las rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.**
- **Se encuentran estrechamente vinculadas con el Derecho Laboral, aunque debemos advertir que no necesariamente coinciden, siendo el concepto de renta (Derecho Tributario) más amplio que el concepto de remuneración (Derecho Laboral).** A título de ejemplo, tenemos que se considera renta, mas no remuneración, las prestaciones alimentarias - suministros indirectos, las gratificaciones extraordinarias, la canasta de Navidad o similares, la participación del trabajador en las utilidades de la empresa, el recargo al consumo, la bonificación extraordinaria temporal – Ley 30334 y la bonificación extraordinaria proporcional – Ley 30334.
- **Doctrina y legislación laboral:** Los elementos esenciales del contrato individual de trabajo son: 1) Prestación personal y directa del servicio, 2) Remuneración y 3) Subordinación (el empleador tiene facultad reglamentaria, de dirección y sancionadora).
- **Doctrina y legislación tributaria:** Tienen sus propios conceptos que a veces se alejan e incluso se oponen a los del Derecho Laboral.

5.1. Renta bruta (artículo 34º LIR y artículo 20º RLIR)

- **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.
- Las asignaciones que por concepto de gastos de representación se otorgan directamente al servidor. No se incluyen los reembolsos de gastos que constan en los comprobantes de pago respectivos.
- **b)** Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- **c)** Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- **d)** Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- **e) Ingresos de cuarta-quinta sin relación de dependencia:** Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda. Lo dispuesto sólo es de aplicación para efectos del IR, mas no para efectos laborales.
- En este supuesto encuadraban los Servicios No Personales que han sido sustituidos por los Contratos Administrativos de Servicios. Estos últimos se consideran rentas de cuarta categoría.

5.1. Renta bruta (artículo 34º LIR y artículo 20º RLIR)

- **f) Ingresos de cuarta categoría que son considerados ingresos de quinta categoría:** Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga **simultáneamente** una relación laboral de dependencia. Nótese que la norma exige identidad del sujeto que presta el servicio y del sujeto que lo recibe y paga por el mismo para que todo se considere renta de quinta categoría. Lo dispuesto sólo es de aplicación para efectos del IR, lo laboral es otro tema.
- Este supuesto no comprende las rentas obtenidas por las funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones de regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciben dietas. Entonces, el gerente de una empresa que recibe rentas de quinta categoría, puede a la vez ser director y percibir dietas que serán rentas de cuarta categoría y no se considerarán como de quinta.
- Ejemplo: Un catedrático a tiempo completo se encuentra en la planilla de la Universidad donde enseña Derecho Laboral y percibe rentas de quinta categoría por su labor docente. La Universidad es demandada por un ex trabajador, por lo que requiere que el catedrático asuma el patrocinio de la Universidad en el proceso laboral incoado, trabajo independiente por el cual el profesional percibe rentas de cuarta categoría. La legislación establece que esta última renta, que por su naturaleza es de cuarta categoría, se considere de quinta, con el ánimo de evitar la elusión fiscal. De no ser así, muchos podrían verse tentados a distribuir maliciosamente los ingresos que perciben del mismo ente, de tal forma que las rentas de cuarta sean mayores a las de quinta, para así verse beneficiados por la deducción del 20% que les corresponde a las primeras y no a las últimas.

Condiciones de trabajo

- **Segundo párrafo del inciso a) del artículo 34º de la LIR:** No se considerarán rentas de quinta categoría 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.
- **Oficio N° 724-2006-SUNAT/200000:** *“Montos o bienes entregados al trabajador, indispensables para la prestación del servicio en virtud del vínculo laboral existente y siempre que no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”.*
- **Ayuda de la Planilla Electrónica – PLAME:** *“Monto otorgado al trabajador para el cabal desempeño de su labor y que está directamente vinculado a la actividad que realiza y que de no otorgarse no se podría cumplir con la prestación del servicio”.*
- Ejemplo: Si una compañía minera otorga vivienda en el campamento a los mineros que laboran en el socavón, es claro que se trata de una condición de trabajo. Distinto sería el caso, si la empresa paga el alquiler del departamento del gerente de finanzas, quien reside en Lima y, a la vez, labora en la oficina administrativa ubicada en la capital. En este supuesto, no estamos frente a una condición de trabajo.
- **Para Jorge Toyama,** *la remuneración se entrega como contraprestación* **por** los servicios del trabajador. En cambio, *las condiciones de trabajo* suelen otorgarse **para** que el trabajador cumpla con la prestación de los servicios contratados, ya sea porque son indispensables y necesarios o porque facilitan la prestación de servicios.

Condiciones de trabajo

- Dicho en otros términos, la condición de trabajo es un requisito para el desempeño de la labor, mientras que la remuneración es el resultado de tal labor, existiendo una suerte de relación antecedente-consecuente o causa-efecto.
- **Tribunal Fiscal:** Ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N°s 8729-5-2001, 9222-1-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002, 5217-4-2002, 0054-4-2005 y 3964-1-2006, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.
- RTF 560-4-1999: Las sumas que las empresas abonan a sus trabajadores con la finalidad de facilitar o posibilitar su labor no constituyen rentas de quinta categoría, sino una condición de trabajo, ya que al no ser de su libre disposición, no representan un beneficio económico para éstos.
- De lo afirmado por la legislación, la doctrina y la jurisprudencia, se colige que **las condiciones de trabajo deben reunir los requisitos siguientes:** (i) Se entregan al trabajador para el desempeño cabal de sus funciones, (ii) No constituyen un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador, y (iii) No constituyen sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto, esto es, el monto debe ser razonable.

5.2. Retenciones y pagos a cuenta

- **Agentes de retención** (artículo 71º inciso a) de la LIR)
- Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de quinta categoría.
- **Retenciones** (artículo 75º de la LIR y artículos 40º al 46º del RLIR)
- Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas de quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a la LIR, 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 especial de 7 UIT.
- El monto retenido se abonará en los plazos previstos por el CT para las obligaciones de periodicidad mensual utilizando el PDT 601 – Planilla Electrónica - PLAME.
- **Si la remuneración mensual es por un monto igual o menor a S/.1,975** y percibe 14 remuneraciones al año (12 sueldos + 2 gratificaciones), no corresponde que se efectúe retención alguna. Esto porque efectuada la proyección anual se tiene que S/.1,975 por 14 es igual a S/.27,650, que es precisamente el monto de la deducción especial de 7 UIT (7 x S/.3,950 = S/.27,650), por lo que al final del ejercicio no habrá renta imponible.
- **Si un trabajador tiene un sueldo mensual de S/.2,500** y está en el régimen laboral común donde le otorgan dos gratificaciones al año, sí corresponde que le efectúen retención por concepto de IR de quinta categoría. De modo referencial, proyectando que el ingreso se mantenga constante, al final del ejercicio, se tendría:

Renta Bruta (S/.2,500 x 14 inc. gratificaciones): S/.35,000

(-) Deducción Especial de 7 UIT (7 x S/.3,950): (S/.27,650)

= Renta Neta: S/.7,350

Impuesto a la Renta Anual (8%): S/.588

Retención Mensual (IR Anual/12): S/.49

6. Renta neta de cuarta y quinta categoría (artículo 46º de la LIR y artículo 26º del RLIR)

- **De las rentas de cuarta y quinta categorías se podrá deducir, anualmente, un monto fijo equivalente a 7 UIT (7 x S/.3,950 = S/.27,650).**
- Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.
- La deducción anual de 7 UIT se efectuará hasta el límite de las rentas netas de cuarta y quinta categoría.
- **Esta deducción especial obedece al principio de personalidad y al principio de capacidad contributiva.**
- El legislador tiene claro que todo individuo necesita un nivel de ingreso mínimo que le permita solventar sus gastos de alimentación, vivienda, vestido, educación, salud y demás necesidades básicas. Por ello, los gastos personales son deducibles a efectos de determinar la renta neta imponible, entendiendo que la capacidad contributiva está constituida precisamente por el remanente disponible luego de deducir el *“mínimo de subsistencia”*.
- El por qué se opta por una deducción fija y no por una deducción que atiende a la realidad particular de cada contribuyente, es como se dijo una opción legislativa.

Cuadro esquemático sobre la determinación de la renta neta del trabajo

Renta Bruta (R.B.)		Deducciones		Renta Neta (R.N.)
Cuarta Categoría	Artículo 33° inc. a) LIR Ejercicio individual de profesión, arte, ciencia u oficio. (Recibo por honorarios)	(-) 20% de Renta Bruta (R.B.). Hasta el límite de 24 UIT.	Deducción Especial (-) 7 UIT	Renta Neta de Cuarta y Quinta Categoría = RENTA NETA DEL TRABAJO
	Artículo 33° inc. b) LIR Desempeño de funciones de director de empresas, regidor municipal y otros. (Dietas)	No hay deducción de 20%.		
Quinta Categoría	Artículo 34° LIR (Boleta de pago: Planilla)	No hay deducción de 20%.		

6. Tasas aplicables a personas naturales domiciliadas. A partir del Ejercicio Gravable 2015:

- **Donde: Valor de la UIT para el Ejercicio 2016 es S/ .3,950.**

Suma de la Renta Neta del Trabajo y la Renta de Fuente Extranjera	Tasa
Hasta 5 UIT (S/.19,750)	8%
Más de 5 UIT (S/.19,750) hasta 20 UIT (S/.79,000)	14%
Más de 20 UIT (S/.79,000) hasta 35 UIT (S/.138,250)	17%
Más de 35 UIT (S/.138,250) hasta 45 UIT (S/.177,750)	20%
Más de 45 UIT (S/.177,750)	30%

CUADRO COMPARATIVO – IMPUESTO A LA RENTA ANUAL EJERCICIO 2016 EJEMPLO ILUSTRATIVO		
RENDA DE 1RA. CATEGORÍA	RENDA DE 4TA. CATEGORÍA	RENDA DE 5TA. CATEGORÍA
Alquiler Mensual: S/.5,000	Honorario Mensual: S/.5,000	Sueldo Mensual: S/.5,000
Renta Bruta 60,000 Deducción (20%) <u>(12,000)</u> Renta Neta de Capital 48,000 Impto. Renta 3,000 (6,25% Renta Neta) <i>Tasa Efectiva:</i> 5% Renta Bruta	Renta Bruta 60,000 Deducción (20%) <u>(12,000)</u> Renta Neta 48,000 Deducción Especial (7UIT) <u>(27,650)</u> Renta Neta de Trabajo 20,350 Impto. Renta 1,664 (8%, 14%, 17%, 20% y 30% Renta Neta) Hasta 5 UIT (S/.19,750): 8% x S/.19,750 = S/.1,580 Más de 5 UIT hasta S/.20,350: 14% x S/.600 = S/.84 <i>Tasa Efectiva en el ejemplo:</i> 2.77% Renta Bruta (1,664 / 60,000)	Renta Bruta 60,000 Deducción Especial (7UIT) <u>(27,650)</u> Renta Neta de Trabajo 32,350 Impto. Renta 3,344 (8%, 14%, 17%, 20% y 30% Renta Neta) Hasta 5 UIT (S/.19,750): 8% x S/.19,750 = S/.1,580 Más de 5 UIT hasta S/.32,350: 14% x S/.12,600 = S/.1,764 <i>Tasa Efectiva en el ejemplo:</i> 5.57% Renta Bruta (3,344 / 60,000)

Ingresos inafectos y exonerados

- Estos ingresos deben consignarse en la sección informativa de la DDJJ anual.
- **Ingresos inafectos** (artículo 18º de la LIR). Entre otros, los siguientes:
 - a) Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes. A saber: la indemnización por despido injustificado u hostilidad, por resolución de contrato sujeto a modalidad, por vacaciones no gozadas, por retención indebida de CTS y por no reincorporar a un trabajador cesado en un procedimiento de cese colectivo, entre otros.
 - b) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades, sea que se originen en el régimen de seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, como por ej. un convenio colectivo.
 - c) Las CTS previstas por las disposiciones laborales vigentes.
 - d) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.
 - e) Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.
- Subsidios: Prestaciones económicas otorgados por ESSALUD a los asegurados por periodos no laborados.
- **Ingresos exonerados** (artículo 19º inciso e) LIR). Hasta el 31-12-2018:
 - Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.1. ¿Cuáles son las obligaciones del trabajador que tiene más de un empleador?

- **Artículo 44º inciso b) del RLIR:** Los trabajadores que perciban más de una remuneración de quinta categoría **deben presentar una DDJJ ante el empleador que pague la remuneración mayor**, incluyendo la información sobre las remuneraciones percibidas de los otros empleadores, para que éste las acumule y efectúe la retención correspondiente.
- En el mes en que dichas remuneraciones varíen, el trabajador debe informar tal hecho al empleador que efectúa la retención, quien considerará el cambio al calcular la retención correspondiente.
- Copia del cargo de dichas DDJJ debe ser entregada por el trabajador a sus otros empleadores, a fin de que no practiquen las retenciones a que estuviesen obligados.

¿Qué ocurre cuando el trabajador omite la presentación de estas DDJJ?

- Dado que no se efectuó la retención del IR por el íntegro de las remuneraciones percibidas, se generaría una deuda tributaria que el trabajador deberá pagar, conforme señala el último párrafo del artículo 78º de la LIR.
- Este pago puede ser al contado o solicitarse fraccionamiento.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

¿Qué ocurre cuando el trabajador omite la presentación de estas DDJJ?

- **Pago al contado**: El formulario a utilizar dependerá si se tiene RUC o no.
- **Contribuyente con RUC**: Podrá efectuar el pago desde el módulo SUNAT Operaciones en Línea (SOL) utilizando el Formulario Virtual N° 1662 – Boleta de Pago. Asimismo, podrá realizar el pago proporcionando en la ventanilla de los bancos autorizados la información contenida en la Guía para pagos varios y concluida la transacción el banco le entregará el Formulario N° 1662 – Boleta de Pago.
- **Contribuyente carece de RUC**: Empleará su documento de identidad (DNI, Carné de Extranjería, Pasaporte o Cédula Diplomática) para efecto de pagar en las entidades bancarias autorizadas mediante el Sistema de Pago Fácil, generándose así el Formulario Virtual N° 1673 – Boleta de Pagos – Otros. Además, como medio alternativo, podrá utilizar el Formulario Pre-Impreso N° 1073- Boleta de Pago – Otros.
- **Solicitud de fraccionamiento**: El contribuyente deberá solicitar su número de RUC en caso no lo tuviera, presentar la solicitud con el Formulario Virtual N° 687, solicitar si lo desea un reporte de precalificación y generar obligatoriamente su pedido de deuda, así como efectuar el pago de la cuota de acogimiento, en caso corresponda. Cuando el plazo y el monto de la deuda que se solicita fraccionar es menor o igual a doce (12) meses y a tres (3) UIT (S/.11,850) no se exige el pago de la cuota de acogimiento. Si la deuda es mayor a 3 UIT, la cuota de acogimiento dependerá del plazo solicitado.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.2. ¿Cuál es el procedimiento para que los contribuyentes de rentas de quinta categoría efectúen el pago del IR no retenido o soliciten la devolución del exceso?

- **Resolución de Superintendencia N° 036-98/SUNAT:** Considerando que los contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de quinta categoría no se encuentran obligados a presentar DDJJ por IR, se estableció el procedimiento para que dichos contribuyentes efectúen el pago del IR no retenido así como para que soliciten ante el agente de retención la devolución o compensación del exceso retenido dentro del plazo previsto para el pago de regularización del IR del ejercicio correspondiente.
- **Formato “Declaración Jurada del Impuesto a la Renta 5ta. Categoría No Retenido o Retenido en Exceso”.** Su texto ha sido actualizado mediante la Resolución de Superintendencia N° 037-2016/SUNAT, a fin que este formato refleje las modificaciones producidas en la normativa que regula el IR.
- Tratándose de solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización, debe estarse al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 15439-8-2013 y 06206-1-2013.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.3. ¿Cuáles son los errores frecuentes en la información contenida en el Formulario Virtual de la DDJJ anual de rentas del trabajo?

- El Formulario Virtual de la DDJJ anual de rentas del trabajo presenta errores que llevan a la generación de los reportes de inconsistencias y a la notificación de cartas inductivas que, a su vez, requieren la presentación de los descargos respectivos.
- **Esta situación acarrea el incremento de *los costos de transacción tributarios***, lo que resulta pernicioso y contradictorio en un escenario donde la AT tiene entre sus objetivos estratégicos: ampliar la base tributaria, mejorar el cumplimiento voluntario y reducir los costos y tiempos para el usuario, según su Plan Estratégico Institucional (PEI) 2015-2018. De ahí la importancia de referirnos a tales errores:
- **Se suma las notas de crédito electrónicas emitidas, en lugar de restarlas, a efectos de determinar la renta bruta de cuarta categoría obtenida por el ejercicio individual (Casilla 107).**
- Este error del sistema ya fue corregido, felizmente.
- Pero, los contribuyentes que presentaron su DDJJ anual con anticipación y no detectaron este error, tendrían que presentar la DDJJ rectificatoria respectiva y, una vez que la misma surta efecto, podrían solicitar la devolución del IR pagado en exceso o su aplicación contra futuros pagos a cuenta y/o de regularización.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.3. Errores frecuentes en la información contenida en el Formulario Virtual.

- **Hay duplicidad de rentas de cuarta categoría (Casilla 107).**
- El sistema considera por duplicado **el mismo número de recibo por honorarios** emitido a un usuario que tiene la calidad de agente de retención.
- No obstante, **la serie del recibo por honorarios es distinta**, pues en un caso es 0001 y en el otro es E001. Es decir, el primero sería un recibo por honorarios físico, mientras que el segundo uno electrónico.
- Pero, si en el Ejercicio 2015, **los recibos por honorarios emitidos a usuarios que tienen la calidad de agentes de retención de rentas de cuarta categoría deben ser electrónicos**, se colige que el recibo que está por demás es aquel de serie 0001.
- **Existe omisión de rentas de quinta categoría (Casilla 111).**
- Ejemplo: Rentas respecto de las cuales el empleador cumplió con presentar la Planilla Electrónica - PLAME oportunamente, aunque con la particularidad de que **presentó una declaración jurada sustitutoria** dentro del plazo de vencimiento.
- **La información contenida en el Formulario Virtual fue actualizada a inicios de marzo 2016** a fin de incluir ingresos no considerados en la data disponible en febrero 2016.
- En el supuesto de omisión de rentas, correspondería analizar si existe IR omitido y, de ser ese el caso, efectuar el pago del mismo incluyendo los intereses respectivos.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.3. Errores frecuentes en la información contenida en el Formulario Virtual.

- **Omisión de retenciones efectuadas sobre rentas de cuarta categoría (Casilla 130).**
- Podría deberse a que el usuario del servicio no ha cumplido con declarar y pagar dentro de los plazos establecidos la retención efectuada. Empero, el **perceptor de rentas del trabajo no tiene por qué perjudicarse por la demora u omisión del agente de retención de rentas cuarta categoría.**
- Numeral 2 del artículo 18º del CT: Efectuada la retención, el agente de retención es el único responsable ante la Administración Tributaria.
- Inciso a) del artículo 88º de la LIR: Los contribuyentes deducirán de su impuesto las retenciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración.
- **El criterio de imputación utilizado es incorrecto.**
- Formulario Virtual Nº 701: Incluye erradamente todos los recibos por honorarios electrónicos emitidos el Ejercicio 2015, como si el criterio de imputación a utilizar fuera el devengado, cuando lo correcto es que se incluyan solo los recibos por honorarios cobrados en el año, dado que el criterio de imputación correcto es el percibido.
- No se tiene en cuenta que, conforme al Registro de pagos, existen recibos emitidos en el Ejercicio 2015 que fueron cobrados recién en el Ejercicio 2016 o que incluso siguen pendientes de pago, así como también recibos emitidos el Ejercicio 2014 que fueron cobrados recién en el 2015.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.3. Errores frecuentes en la información contenida en el Formulario Virtual.

- **El tipo de cambio utilizado es errado.**
- Artículo 50º del RLIR: Tratándose de rentas en moneda extranjera, debe utilizarse el tipo de cambio compra vigente a la fecha de percepción de la renta.
- Formulario Virtual N° 701: Considera el tipo de cambio de la fecha de emisión del recibo por honorarios, en lugar de utilizar el tipo de cambio de la fecha de pago.

Esperamos que la Administración Tributaria corrija los errores en la información contenida en el Formulario Virtual, a fin de lograr el objetivo de simplificar las declaraciones y pagos lo que, a su vez, lleve a la reducción de la brecha de declaración y la brecha de pago, así como al incremento del índice de satisfacción de los contribuyentes.

Con relación a este tema, resulta ilustrativo el artículo titulado “Impuestos: Errores en la declaración pre elaborada de Sunat” elaborado por Juan Vargas Sánchez y publicado en el Portal de “El Comercio” el 28 de marzo de 2016 a las 16:53 horas. Consulta: 27 de abril de 2016.
<http://elcomercio.pe/economia/personal/impuestos-errores-declaracion-pre-elaborada-sunat-noticia-1889864>

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.4. ¿Cuáles son los errores frecuentes de los perceptores de rentas del trabajo?

- **Incumplir con la presentación de las DDJJ ante el empleador que pague la remuneración mayor**, informando las remuneraciones percibidas de los otros empleadores, así como las variaciones que sufran sus remuneraciones.
- **Consignar en el recibo por honorarios electrónico el inciso b) del artículo 33º de la LIR, en lugar del inciso a) del mismo artículo, o viceversa.** En el primer supuesto, dado que las rentas del inciso b) no tienen deducción del 20%, la renta neta y el IR se verían incrementados gratuitamente.
- **Emitir recibos por honorarios electrónicos con errores y omitir su reversión o anulación oportuna.** Esto lleva a que el sistema considere rentas superiores a las realmente percibidas. Para subsanar este error, bastará efectuar la reversión respectiva y/o emitir la nota de crédito correspondiente.
- **No registrar los pagos recibidos por sus rentas de cuarta categoría y no archivar la documentación que sustenta los pagos.** Esto dificulta el cruce de la información consignada en el Formulario Virtual con la que figura en el SEE. Dicho cruce se debe efectuar antes de la presentación de la DDJJ, a efectos de verificar que el criterio de imputación utilizado es el percibido. Tratándose de pagos bancarizados, a fin de chequear cuando fueron pagados cada uno de los recibos, la prueba directa estaría en los estados de cuenta. Sin embargo, de carecer de esa documentación y de los certificados de rentas y retenciones, se podría cruzar los ingresos atribuidos con los montos retenidos consignados en el propio Formulario Virtual. Pero, existe un inconveniente: Si hay recibos sin retención, no tenemos con qué cruzar la información.

7. Inconsistencias y cartas inductivas

7.4. ¿Cuáles son los errores frecuentes de los perceptores de rentas del trabajo?

- **No archivar los recibos por honorarios físicos, las boletas de pago y los certificados de rentas y retenciones.** Esto dificulta el cruce de la información consignada en tales documentos fuente con la que figura en el Formulario Virtual.
- **Llevar el LIGE con atraso mayor al permitido.** Felizmente, la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 064-2015-SUNAT/600000 dispone aplicar la facultad discrecional de no sancionar administrativamente esta infracción tributaria tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del CT. Así, no se emitirá sanción de multa, cuando no se haya generado o descargado para su actualización el LIGE, en tanto el contribuyente lo genere o descargue hasta el mes de junio 2016. Si la SUNAT detecta y notifica la detección de la infracción con anterioridad al mes de junio 2016, no se emitirá sanción de multa, siempre que se regularice dentro del plazo otorgado, que deberá ser de 3 a 15 días hábiles, considerando la situación del contribuyente.

El deudor tributario debe verificar la información contenida en el Formulario Virtual sobre sus rentas y las retenciones y pagos del IR que correspondan a dichas rentas y, ***“de ser el caso, completar o modificar dicha información”***, tal como indica el artículo 7° de la Resolución de Superintendencia N° 358-2015/SUNAT que aprueba las disposiciones y los formularios para la DDJJ anual del IR y del ITF del Ejercicio 2015. Empero, algunos de los errores u omisiones señalados llevan al contribuyente a colgarse a ciegas de la información contenida en el Formulario Virtual, con las consiguientes contingencias tributarias que ello puede acarrear. De ahí la importancia de corregir tales errores.

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

8.1. Jurisprudencia del TC. Sentencia recaída en el Expediente N° 00645-2013-PA/TC (04-06-2015). El Colegiado equipara los ingresos provenientes de las remuneraciones de carácter laboral y los honorarios de origen civil a efectos de su inembargabilidad.

Según el TC, si bien existe un trato tributario diferenciado entre estas rentas, correspondiendo a rentas de quinta categoría las primeras y a rentas de cuarta categoría las segundas, el Código Civil (C.C.) en sus artículos 1759º y 2001º reconoce que las contraprestaciones recibidas en virtud de contratos de prestación de servicios tienen carácter remunerativo.

No se puede soslayar que el objeto del artículo 648º, inciso 6, del Código Procesal Civil (C.P.C.) es permitir la existencia de una cantidad inembargable para asegurar que toda persona pueda tener un mínimo de ingresos para cubrir sus necesidades básicas, independientemente de que sus ingresos provengan de una remuneración laboral o de una contraprestación civil.

Admitir una interpretación que permita el embargo total de los ingresos de quienes no se encuentran en una relación laboral implicaría consentir un trato discriminatorio respecto a quienes están en una situación más precaria en términos de estabilidad de sus ingresos, afectando el derecho a la igualdad ante la ley que garantiza la Constitución, en este caso, la igualdad que merecen todos los trabajadores a no ser embargados más allá del límite legal.

El Colegiado concluye que sin perjuicio de lo que dispongan las normas tributarias y laborales sobre la diferencia entre los conceptos de remuneración y honorarios, a efectos de la interpretación y aplicación del artículo 648º, inciso 6, del C.P.C., debe entenderse el término *remuneración* en el sentido amplio del C.C., de manera que no son embargables las remuneraciones de los deudores, sean estas producto de un contrato de naturaleza laboral o de un contrato de prestación de servicios regido por el C.C., salvo las limitaciones establecidas en la referida norma. Consulta: 24 de abril de 2016.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00645-2013-AA.pdf>

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **8.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 04043-8-2014 (27-03-2014).** Sumilla: Se revoca la apelada. Se señala que la recurrente declaró retenciones del IR de cuarta categoría del ejercicio 2011 que corresponderían a los servicios detallados en los recibos por honorarios que obran en autos. Sin embargo, la Administración consideró que aquella no acreditó ni sustentó haber realizado los servicios y actividades a pesar de la documentación que se presentó para tal efecto. En tal sentido, considerando las circunstancias específicas del caso analizado y de conformidad con el principio de verdad material se revoca la apelada a fin que la Administración meritúe la documentación correspondiente y efectúe un cruce de información con los clientes detallados en los citados recibos por honorarios y verifique si éstos realizaron las retenciones en cuestión como consecuencia de un servicio brindado por la recurrente, a fin de establecer la procedencia o no de la devolución solicitada, debiendo emitir un nuevo pronunciamiento. Consulta: 24 de abril de 2016.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/8/2014_8_04043.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 16706-10-2013 (06-11-2013).** Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra una resolución de determinación y de multa, sobre IR y la infracción del numeral 1 del artículo 178° del CT, en cuanto al reparo por exceso de remuneración a dos miembros del directorio de la empresa e ingresos no declarados. Se señala que los directores percibieron rentas de cuarta categoría por los servicios de control de inventarios y de gerencia financiera respectivamente, pues de los correspondientes contratos no se verifica el ejercicio de una labor deliberativa en el seno de una sesión realizada de manera colegiada, actividad que sustenta una retribución al directorio mediante dietas. El solo hecho que sobre dichos directores recaigan además de un vínculo de orden societario otro de índole civil o laboral, no convierte automáticamente el pago efectuado por tales servicios en dietas o retribuciones a los directores por el ejercicio de sus funciones, según criterio de las RTF N° 12478-1-2009 y 17106-5-2010. Consulta: 24 de abril de 2016. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/10/2013_10_16706.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 08247-8-2012 (25-05-2012).** Sumilla: Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución que declaró fundada en parte la solicitud de devolución de saldo a favor por rentas de cuarta categoría del IR, a fin que la Administración efectúe los cruces de información respectivos con los agentes de retención y emita nuevo pronunciamiento, pues si bien el contribuyente no cumplió con presentar los certificados de retenciones de todos sus agentes de retención, sí presentó copia de los recibos por honorarios emitidos, en los que se aprecian las retenciones efectuadas. Se señala que según criterio de este Tribunal si bien los agentes de retención tienen la obligación de entregar los certificados de retención a los perceptores de rentas de cuarta categoría, el hecho que tales agentes no cumplan con entregar dichos certificados no significa que no hayan efectuado las retenciones respectivas, por lo que la Administración no puede limitarse a sustentar sus conclusiones en la existencia y/o exhibición de dichos certificados. Consulta: 24 de abril de 2016.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_08247.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 07187-3-2012 (11-05-2012).** El Tribunal Fiscal confirma la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra una resolución de intendencia, que a su vez declaró improcedente la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, toda vez que dicha resolución se encuentra conforme a ley, pues de la documentación que obra en autos se advierte que el recurrente no tenía saldo a favor en dicho ejercicio susceptible de devolución, ya que aquél no consideró como rentas de quinta categoría, entre otros, los pagos efectuados por concepto de suma graciosa al cese otorgada al amparo del artículo 57º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, los que califican como rentas de quinta categoría gravadas, conforme con lo establecido por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones N° 02357-8-2011, 01579-3-2005 y 08331-3-2004, entre otras. Consulta: 3 de junio de 2015. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_07187.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF Nº 019432-10-2011 (23-11-2011)**. Sumilla: Se declara fundada la apelada en el extremo referido al reparo por gastos de alquileres toda vez que el trabajador a efecto de asumir el cargo ha tenido que trasladarse desde la ciudad de Lima conjuntamente con su familia a la dicha ciudad de Trujillo -aspecto que no es cuestionado por la Administración- y dado que existe una obligación contractual de por medio este gasto sufragado fue necesario para el funcionamiento de la empresa cumpliendo con el requisito de causalidad antes referido; asimismo, con relación al segundo semestre dicho gasto constituye una condición de trabajo dado que tiene como objeto el desempeño cabal de las labores de dicho trabajador, correspondiendo por lo tanto declarar fundada la apelación presentada en este extremo. Se declara infundada en lo demás que contiene. **Voto discrepante en parte:** Asimismo, si bien el inciso l) del citado artículo 37° dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, permite la deducción del gasto de alquileres que se efectúen a favor de los trabajadores como parte de una obligación contractual, dicho gasto está supeditado precisamente a la existencia del vínculo laboral, lo que necesariamente supone una relación de dependencia que no se presenta en el caso de prestación de servicios en forma independiente. Consulta: 24 de abril de 2016. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/10/2011_10_19432.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 04501-1-2006 (18-08-2006)**. Sumilla: Se revoca la apelada y se deja sin efecto la resolución de determinación, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y su multa. Se indica que de la documentación que obra en autos, se advierte que si bien el recurrente realizó labores propias de la profesión que ostenta (ingeniería) las que prestadas de manera individual calificarían como de cuarta categoría, al haber prestado las mismas a través de una actividad de construcción, la totalidad de los ingresos obtenidos se encuentran afectos al Impuesto a la Renta como rentas de tercera categoría y no como rentas de cuarta categoría como erróneamente lo consideró la Administración. Se indica que de la revisión del citado contrato suscrito por el recurrente se concluye que el mismo califica como contrato de construcción debido a que se comprometió a elaborar anteproyectos (planos), así como a realizar trabajos preliminares, demoliciones, desmontajes, excavaciones, obras de concreto, muros, coberturas, revoques y enlucidos, pisos, pavimentos, carpintería, vidrios, cerrajería, instalaciones sanitarias, pintura, instalaciones eléctricas, instalaciones mecánicas, aire acondicionado, entre otros. Se revoca la apelada en el extremo referido a la resolución de multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo antes expuesto. Consulta: 24 de abril de 2016.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_04501.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 04249-1-2005 (08-07-2005).** El Tribunal Fiscal señala que de acuerdo a lo establecido en sus Resoluciones N° 0538-1-2001 y 00507-1-2005, las funciones de dirección (como es la gerencia general) no implican por sí mismas la existencia de una relación laboral, pues éstas pueden brindarse bajo un contrato de servicios de naturaleza civil, por lo que no existe impedimento legal para la emisión de recibos por honorarios que acredite la percepción de rentas de cuarta categoría por el cumplimiento de funciones de asesoría en calidad de gerente general de una empresa, los cuales serán deducibles para efectos de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría siempre que se acredite la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas. Consulta: 24 de abril de 2016.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_04249.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- **RTF N° 00054-4-2005 (05-01-2005).** Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo por retenciones de quinta categoría considerando que los pagos efectuados por la recurrente a favor de sus trabajadores de dirección y confianza por concepto de alquileres de vivienda califican como parte de la renta gravada percibida por tales trabajadores para efectos del IR, y por tanto están sujetas a las retenciones correspondientes por el empleador, toda vez que los gastos que demande vivir en determinada localidad corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, siendo que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representa para éste último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados y por tanto constituye renta de quinta categoría. El Tribunal agrega que ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de las funciones de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador. En este sentido, concluye que en el caso, los pagos destinados al alquiler de vivienda otorgado a los trabajadores no resultan necesarios e indispensables para el cabal desempeño de sus funciones, siendo que más bien conforme se señaló resultan ser un beneficio patrimonial del trabajador y consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo. Consulta: 3 de junio de 2015.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/4/2005_4_00054.pdf

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

• 8.3. Pronunciamientos de la SUNAT

- **Informe N° 099-2015-SUNAT/5D0000 (14-07-2015).** Los intereses legales moratorios abonados a los trabajadores independientes (perceptores de rentas de cuarta categoría), con ocasión del pago tardío de sus retribuciones económicas, no se encuentran afectos al IR. Consulta: 24 de abril de 2016.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i099-2015.pdf>

- **Oficio N° 137-2015-SUNAT/600000 (12-06-2015).** En atención a una consulta referida a la tasa del IR aplicable a la liquidación, pagada en el Ejercicio 2015, de los beneficios truncos de aquellos perceptores de rentas de quinta categoría cuyos contratos de trabajo se extinguieron el 31-12-2014, citando la Directiva N° 013-99/SUNAT, se precisa que las rentas de la quinta categoría son objeto de retención en la fuente y se consideran producidas en el momento de su percepción, por lo que resulta irrelevante el hecho que las mismas se hubieren devengado en períodos anteriores a su percepción puesto que, es con este último hecho, que surge la obligación de efectuar la retención correspondiente. En este sentido, concluye que en el supuesto consultado, las tasas del IR aplicables a la liquidación de beneficios truncos de los perceptores de rentas de quinta categoría cuyos contratos se extinguieron el 31-12-2014, para efectos de las respectivas retenciones, son las correspondientes al Ejercicio 2015 en que se efectúa el pago de tales beneficios, al cual deben imputarse estos. Consulta: 24 de abril de 2016.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/o137-2015.pdf>

8. Jurisprudencia del TC, RTFs e Informes de SUNAT

- **Pronunciamientos de la SUNAT**

- **Informe N° 108-2012-SUNAT/4B0000 (12-11-2012).** La Administración Tributaria sostiene que las actividades de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios y albacea a que alude el inciso b) del artículo 33º de la LIR guardan similitud en tanto suponen el ejercicio de la facultad de tomar decisiones respecto de la administración o gestión del ente, facultad que no ejercitan los vocales del Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas, órgano adscrito a la Contraloría General de la República, encargado de resolver colegiadamente los recursos sometidos a su competencia. En tal virtud, las dietas que perciben los vocales del Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas no se encuentran comprendidas en el aludido inciso b) del artículo 33º de la LIR; calificando como renta de cuarta categoría de acuerdo con el inciso a) del artículo 33º de la misma Ley, al corresponder a la retribución por el ejercicio individual de una actividad no incluida expresamente en la tercera categoría. En consecuencia, los vocales del Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas no están exceptuados de emitir comprobantes de pago por los ingresos que perciben por concepto de dietas, en el marco de la Resolución de Contraloría N° 324-2011-CG, sino que están obligados a emitir el recibo por honorarios correspondiente. Consulta: 24 de abril de 2016.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i108-2012.pdf>

Normas Legales

- **Resolución de Superintendencia N° 037-2016/SUNAT publicada el 09-02-2016.** Sustituyen el Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 036-98/SUNAT, que establece el procedimiento para que contribuyentes de rentas de Quinta Categoría efectúen el pago del impuesto no retenido o soliciten devolución del exceso. Consulta: 28 de abril de 2016.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/037-2016.pdf>
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/anexo-037-2016.pdf>
- **Resolución de Superintendencia N° 367-2015/SUNAT publicada el 31-12-2015.** Dictan normas relativas a la excepción de la obligación de efectuar pagos a cuenta y a la suspensión de la obligación de efectuar retenciones y/o pagos a cuenta, respecto del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría correspondientes al ejercicio gravable 2016. Consulta: 28 de abril de 2016.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2015/367-2015.pdf>
- **Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 064-2015-SUNAT/600000 de fecha 30-12-2015.** Amplían la facultad discrecional en la Administración de sanciones por infracciones relacionadas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios llevados de manera electrónica. Consulta: 28 de abril de 2016.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnao/2015/rsnao-064-2015.pdf>
- **Resolución de Superintendencia N° 316-2015/SUNAT de fecha 12-11-2015.** Facilitan el pago de las obligaciones tributarias de los sujetos que deben emplear, para dicho efecto, su documento de identidad. Consulta: 28 de abril de 2016.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2015/316-2015.pdf>
<http://www.sunat.gob.pe/orientacion/formularios/decl/Form1073.pdf>
http://www.sunat.gob.pe/orientacion/formularios/decl/Form1073_Instruc.pdf

Enlaces de interés

- **Recibos por honorarios electrónicos y físicos y LIGE**
- Carpeta informativa sobre los recibos por honorarios electrónicos y físicos ubicada en la Sección Orientación Tributaria de la página web de la SUNAT. Consulta: 26 de abril de 2016.
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/comprobantes-de-pago-personas/recibos-por-honorarios-electronicos-y-fisicos>
- Demo virtual titulado “Recibo por Honorarios Electrónico” publicado en la Sección Demos y Tutores de la página web de la Guía Tributaria de la SUNAT. Consulta: 26 de abril de 2016.
<http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/2014-08-15-15-52-17/recibo-por-honorario-electronico.html>
- Carpeta informativa sobre el Libro de Ingresos y Gastos Electrónico ubicado en la Sección Orientación Tributaria de la página web de la SUNAT. Consulta: 26 de abril de 2016.
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/libros-electronicos-personas/3091-notas-importantes-para-el-llevado-de-tu-libro-de-ingresos-y-gastos-electronico>
- **Rentas del trabajo**
- Diapositivas tituladas “Rentas de Trabajo” correspondiente al Ejercicio 2016 elaboradas por la SUNAT y publicadas en la Sección Materiales de Charlas – Lima de su Portal. Consulta: 26 de abril de 2016.
[Presentación "Rentas de Trabajo" Ejercicio 2016 elaborada por la SUNAT](#)
- Carpeta informativa sobre las Rentas de Cuarta Categoría – Trabajo Independiente ubicado en la Sección Orientación Tributaria de la página web de la SUNAT. Consulta: 26 de abril de 2016.
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo/rentas-de-cuarta-categoria-personas>
- Carpeta informativa sobre las Rentas de Quinta Categoría – Trabajo Dependiente ubicado en la Sección Orientación Tributaria de la página web de la SUNAT. Consulta: 26 de abril de 2016.
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo/rentas-de-quinta-categoria-personas>

9. Conclusiones

- **Las rentas, atendiendo a su fuente predominante**, se clasifican en: rentas del capital, rentas del trabajo y rentas empresariales. A su vez, las rentas del trabajo comprenden a aquellas que califican como rentas de cuarta categoría y rentas de quinta categoría. La fuente productora de estas dos categorías de rentas es el trabajo personal y son consideradas rentas activas.
- **Rentas del trabajo: Siguen el criterio de lo percibido**, debiéndose imputar al ejercicio gravable en que se perciban. Se considerarán como percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie. Es decir, no se exige la percepción efectiva de la renta, sino que basta la disponibilidad a favor del contribuyente.
- **Rentas de cuarta categoría:** Son aquellas rentas provenientes del trabajo independiente. Se vinculan no con el Derecho Laboral sino con el Derecho Civil.
- **CAS:** Hasta antes de la publicación del Reglamento, todo hacía pensar que como ocurría con los Servicios No Personales estábamos frente a rentas de cuarta-quinta que se consideraban rentas de quinta categoría. Sin embargo, el Reglamento trastocaba el tema, afirmando que son rentas de cuarta categoría. Así, se colisionaba no sólo con el principio de primacía de la realidad, sino que además se vulneraba lo señalado por la LIR, tornándose la norma en ilegal. Con la dación de la Ley N° 29849 se incorpora el artículo 12° al Decreto Legislativo N° 1057, conforme al cual para efectos del IR, las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen del CAS son calificadas como rentas de cuarta categoría.

9. Conclusiones

- **Rentas de quinta categoría:** Son aquellas rentas provenientes del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.
- Se encuentran estrechamente vinculadas con el Derecho Laboral.
- Los conceptos de renta (Derecho Tributario) y remuneración (Derecho Laboral) no necesariamente coinciden, siendo el primero más amplio.
- **Condiciones de trabajo:** De la legislación, la doctrina y la jurisprudencia, se colige que deben reunir tres requisitos: (i) Se entregan al trabajador para el desempeño cabal de sus funciones, (ii) No constituyen un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador y (iii) No constituyen sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto, esto es, el monto debe ser razonable.
- Doctrina: Deducción fija vulnera el principio de capacidad contributiva, pues no todos los contribuyentes tienen el mismo nivel de gastos. Sin embargo, es una opción legislativa que facilita la fiscalización y la hace menos onerosa.
- **El paso del régimen global al régimen cedular** es uno de los más importantes cambios que se introducen en la imposición sobre la renta de las personas naturales a partir del Ejercicio 2009, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 972.
- Ventajas del régimen cedular: Permite diferenciar la carga fiscal según la fuente.

9. Conclusiones

- **Caso peruano:** Llamaba la atención que se privilegiase las rentas del capital, cuando la doctrina tradicional señala que las rentas del trabajo son las que se debe privilegiar otorgándoles un tratamiento especial por ser inestables y tratarse de rentas activas. Sin embargo, es necesario analizar el tema a la luz del concepto de “*competencia fiscal*” en un mundo globalizado que tiende a la reducción progresiva de la carga fiscal efectiva sobre las rentas del capital por tratarse de rentas altamente volátiles o deslocalizables.
- Bajo este entendimiento, **a partir del Ejercicio 2009** hay una serie de beneficios para aquellos que obtienen rentas del capital.
- **Hasta el Ejercicio 2014:** Los únicos beneficiados eran los contribuyentes que obtenían sólo rentas del capital o aquellos que obtenían a la vez rentas del capital y rentas del trabajo. En tanto que aquellos contribuyentes que percibían sólo rentas del trabajo no obtenían ventaja alguna, pues en su caso el tratamiento tributario seguía siendo el mismo, lo que a simple vista parecía vulnerar el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, aunque un análisis más profundo que considerase las ventajas para el país de atraer flujos de inversión y capital probablemente nos hubiera llevado a una conclusión distinta.
- **Esta situación cambia a partir del Ejercicio 2015**, con la entrada en vigencia de la Ley N° 30296, dado que se inicia la implementación de la reducción gradual de las tasas sobre la renta imponible de aquellos contribuyentes que obtienen rentas del trabajo y rentas de fuente extranjera a fin de tener un sistema tributario más progresivo.

9. Conclusiones

- **El Formulario Virtual de la DDJJ anual de rentas del trabajo presenta errores** que llevan a la generación de los reportes de supuestas inconsistencias y a la notificación de cartas inductivas que, a su vez, requieren la presentación de los descargos respectivos.
- La situación descrita acarrea el incremento de *los costos de transacción tributarios*, lo que resulta pernicioso y contradictorio en un escenario donde la SUNAT tiene entre sus objetivos estratégicos: ampliar la base tributaria, mejorar el cumplimiento voluntario y reducir los costos y tiempos para el usuario. Por ende, esperamos que la Administración Tributaria corrija los errores en la información contenida en el Formulario Virtual, a fin de lograr el objetivo de simplificar las declaraciones y pagos lo que, a su vez, lleve a la reducción de la brecha de declaración y la brecha de pago, así como al incremento del índice de satisfacción de los contribuyentes.
- **El deudor tributario debe verificar la información contenida en el Formulario Virtual** sobre sus rentas y las retenciones y pagos del impuesto que correspondan a dichas rentas **y, “de ser el caso, completar o modificar dicha información”**, tal como indica el artículo 7º de la Resolución de Superintendencia N° 358-2015/SUNAT. Empero, algunos de los errores u omisiones del contribuyente, que hemos señalado, lo llevan a colgarse a ciegas de la información contenida en el Formulario Virtual, con las consiguientes contingencias tributarias que ello puede acarrear. De ahí la importancia de corregir tales errores.

Muchas gracias