

# Rentas de Tercera Categoría

## Cartilla de Instrucciones



*Trabajando para  
todos los peruanos*



Juntos cumplimos con el Perú



# CARTILLA DE INSTRUCCIONES

## IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA

### EJERCICIO GRAVABLE 2017

## CONTENIDO

<b>1</b>	<b>Generalidades</b>	<b>4</b>
1.1	Obligados a presentar la declaración jurada anual	4
1.2	Actividades generadoras de rentas de tercera categoría	4
1.3	No obligados a presentar la declaración jurada anual	5
1.4	Medio para declarar	6
1.5	Documentación que el contribuyente debe conservar	7
<b>2</b>	<b>Determinación del Impuesto</b>	<b>8</b>
2.1	Esquema general	8
2.2	Renta bruta	8
2.3	Renta neta	12
2.3.1	Principales gastos deducibles sujetos a límite	
2.3.2	Gastos no admitidos	
2.3.3	Inafectaciones y exoneraciones	
2.3.4	Diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta	
2.3.5	Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa	
2.4	Rentas Internacionales	51
2.5	Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF	51
2.6	Compensación de pérdidas de tercera categoría	52
<b>3</b>	<b>Tasa del Impuesto a la Renta</b>	<b>54</b>
<b>4</b>	<b>Créditos contra el Impuesto</b>	<b>54</b>
<b>5</b>	<b>Tasas Especiales del Impuesto a la Renta</b>	<b>58</b>
5.1	Promoción de inversión en la Amazonía	58
5.2	Zonas especiales de desarrollo (ZED) antes CETICOS	59
5.3	Zona Franca y Zona Comercial de Tacna	59
5.4	Promoción al sector agrario	60
5.5	Promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas alto andinas	60
5.6	Promoción de la inclusión de los productores agrarios a través de las Cooperativas	61
<b>6</b>	<b>Régimen MYPE (RMT) Tributario del Impuesto a la Renta</b>	<b>62</b>
<b>7</b>	<b>Balance de Comprobación</b>	<b>64</b>
<b>8</b>	<b>Solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento</b>	<b>64</b>
<b>9</b>	<b>Tipo de cambio al cierre del ejercicio 2017</b>	<b>65</b>
<b>10</b>	<b>Remuneración mínima vital - RMV</b>	<b>65</b>
<b>11</b>	<b>Diferencia de cambio</b>	<b>65</b>

# 1. GENERALIDADES

<b>Ley</b>	: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificatorias.
<b>Reglamento</b>	: Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.
<b>IR</b>	: Impuesto a la Renta.
<b>Ejercicio Gravable</b>	: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017.
<b>Unidad Impositiva Tributaria (UIT)</b>	: Cuatro Mil Cincuenta y 00/100 Soles (S/ 4,050) <sup>1</sup> .
<b>PDT N° 706 – Renta Anual 2017 – Tercera Categoría</b>	: PDT N° 706
<b>Formulario Virtual N° 706 – Renta Anual 2017 – Tercera Categoría</b>	: F.V. N° 706
<b>Régimen MYPE Tributario</b>	: RMT

## 1.1 OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL (artículos 79° y 80° de la Ley y 47° Reglamento)

Están obligados a presentar la declaración jurada anual del Impuesto los sujetos que hubieran obtenido rentas o pérdidas de tercera categoría como contribuyentes del Régimen General y/o del Régimen MYPE Tributario - RMT<sup>2</sup> del Impuesto a la Renta.

También se encuentran obligadas a presentar la declaración jurada anual, las personas o entidades generadoras de rentas de tercera categoría que hubieran realizado operaciones gravadas con el Impuesto a las Transacciones Financieras<sup>3</sup> (ITF) por haber efectuado el pago de más del 15% de sus obligaciones sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago<sup>4</sup>.

## 1.2 ACTIVIDADES GENERADORAS DE RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA (artículos 28° de la Ley y 17° del Reglamento)

Son rentas de Tercera Categoría, entre otras, las originadas por:

- El comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.
- Los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
- Los notarios, por las rentas que obtengan como tales. (Inciso b) del Artículo 17° del Reglamento)
- Las que provengan de ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2° y 4° de esta Ley, respectivamente.

En el caso de la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó tributar como tal, se presume la habitualidad y en consecuencia renta de tercera categoría, aquella que se origina a partir de la tercera enajenación (artículo 4° de la Ley).

Las rentas y ganancias de capital obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones, participaciones, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios, sólo calificarán como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica (penúltimo párrafo del artículo 28° de la Ley).

<sup>1</sup> Decreto Supremo N° 353-2016-EF publicado el 22.12.2016.

<sup>2</sup> Decreto Legislativo N° 1269 publicado el 20.12.2016 y Decreto Supremo N° 403-2016-EF publicado el 31.12.2016

<sup>3</sup> Obligación establecida por el inciso g) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF y por el artículo 9° de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 047-2004-EF.

<sup>4</sup> Los tipos de medios de pago se encuentran establecidos en el Anexo 1 del Decreto Supremo N° 047-2004-EF.

- e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) del presente numeral o en el último párrafo del artículo 28° de la Ley<sup>5</sup>, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
- f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- g) Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- h) La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14 de la presente Ley.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

Se presume que los bienes muebles e inmuebles distintos de predios, han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario a cargo del cedente de los bienes.

Si los bienes muebles e inmuebles distintos de predios hubieren sido cedidos por un periodo menor al ejercicio gravable, la renta presunta se calculará en forma proporcional al número de meses del ejercicio por los cuales se hubiera cedido el bien, siendo de cargo del contribuyente la prueba que acredite el plazo de la cesión (Inciso c) del artículo 17° del Reglamento).

- i) Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.
- j) Las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.
- k) En los casos en que las actividades incluidas por esta ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo.
- l) En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros (artículo 3° de la Ley).

#### IMPORTANTE

La persona natural, titular de dos o más empresas unipersonales, deberán consolidar las operaciones de estas empresas para efecto de la declaración y pago del impuesto anual (*tercer párrafo del artículo 14° y artículos 79° y 80° de la Ley*).

Las retribuciones que se asignen los propietarios de las empresas unipersonales constituyen rentas de tercera categoría (*tercer párrafo del artículo 14° de la Ley y numeral 4 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento*).

### 1.3 NO OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA

No están obligados a presentar la declaración jurada anual, los contribuyentes comprendidos en:

- a) El Nuevo Régimen Único Simplificado – Nuevo RUS<sup>6</sup>
- b) El Régimen Especial del Impuesto a la Renta - RER<sup>7 8</sup>

<sup>5</sup> Actividades incluidas por la Ley como de cuarta categoría que se complementan con explotaciones comerciales o viceversa

<sup>6</sup> Aprobado por Decreto Legislativo N° 937 y normas modificatorias

<sup>7</sup> Regulado en el Capítulo XV (artículos 117° al 124°-A) de la Ley y en el Capítulo XV (artículos 76° al 85°) del Reglamento.

<sup>8</sup> Adicionalmente se debe tener en cuenta que el Artículo 124°-A regula la Declaración Jurada Anual de inventarios para los contribuyentes del RER, sin embargo a la fecha la SUNAT no la ha reglamentado, por lo que no resulta exigible.

Sin embargo, si estos contribuyentes en el transcurso del ejercicio 2017 hubiesen ingresado al Régimen MYPE Tributario – RMT o al Régimen General<sup>9</sup>, deberán presentar la declaración jurada anual por todos los períodos comprendidos entre el primer día del mes en que ingresaron al Régimen General o RMT y el 31 de diciembre de 2017.

#### 1.4 MEDIOS PARA DECLARAR

- a) El Formulario Virtual N° 706 – Renta Anual 2017 - Tercera Categoría, deberá ser utilizado por aquellos que hubieran generado rentas o pérdidas de tercera categoría en el ejercicio 2017 como contribuyentes del Régimen General o RMT siempre que sus ingresos netos en dicho ejercicio no superen las 1700 UIT.

Tampoco podrán utilizar el presente formulario aquellos que en el ejercicio 2017 se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- Gocen de algún beneficio tributario.
- Gocen de estabilidad jurídica y/o tributaria.
- Estén obligados a presentar la declaración jurada anual informática Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País por transacciones realizadas por contribuyentes que tengan partes vinculadas o las que realicen desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición<sup>10</sup>.
- Pertenezcan al Financiero.
- Se trate de contratos de Colaboración Empresarial con contabilidad independiente.
- Hayan presentado el anexo a que se refiere el artículo 12 del Reglamento del ITAN, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, mediante el cual se ejerce la opción de acreditar los pagos a cuenta del Impuesto contra las cuotas del ITAN.
- Hayan intervenido como adquirientes en una Reorganización de Sociedades durante el 2017.
- Deduzcan gastos en vehículos automotores asignados a actividades de dirección, representación y administración, de conformidad con lo dispuesto en el inciso w) del artículo 37 de la Ley.
- Hayan realizado operaciones gravadas con el ITF, conforme a lo previsto en el inciso g) del artículo 9° de la Ley del ITF.

El F.V. N° 706 tendrá información personalizada que se cargará de manera automática, donde aparecerá el saldo a favor del contribuyente, los pagos a cuenta de renta, los pagos del ITAN, las retenciones de tercera así como el ITAN efectivamente pagado que no haya sido aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del impuesto.

Dicha información es referencial por lo que deberá ser verificada y, de ser el caso, completada o modificada antes de enviar su declaración a la SUNAT.

El F.V. N° 706 así como la información personalizada se encontrarán disponibles a partir del **19 de Febrero de 2018**. La información personalizada estará actualizada al **31 de enero de 2018**.

- b) El PDT N° 706 - Renta Anual 2017 – Tercera Categoría e ITF debe ser usado para cumplir con la obligación de presentar la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio gravable 2017 de renta de tercera categoría. El PDT N° 706 puede ser usado por cualquier contribuyente que se encuentre en el Régimen General o Régimen MYPE Tributario, incluido aquellos que no puedan utilizar el F.V. N° 706 por estar en cualquiera de las situaciones descritas anteriormente.

Su presentación podrá realizarse por Internet a través de SUNAT Operaciones en Línea – SOL, en SUNAT Virtual: [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe), o a través de los bancos autorizados, llevando para tal efecto el medio magnético conteniendo el “archivo de envío” generado por el PDT N° 706. Para generar el archivo de envío previamente se le efectuará la siguiente pregunta:

**¿Su declaración jurada la presentará a través de que medio?**

<sup>9</sup> Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1269 y Artículo 121° de la Ley.

<sup>10</sup> Decreto Legislativo N° 1312 y Decreto Supremo N° 333-2017-EF

Y se mostrarán dos opciones para que el contribuyente pueda elegir:

- Las ventanillas de SUNAT o bancos autorizados: en este caso se deberá ingresar el Nuevo Código de Envío el cual consta de 12 dígitos para poder generar el “archivo de envío” del PDT N° 706. Este código lo puede obtener ingresando al módulo de SUNAT Operaciones en Línea, registrando su Clave SOL.
- Internet - SUNAT Operaciones en Línea: en este caso no se solicita el Nuevo Código de Envío y se concluye el proceso de generación del “archivo de envío” del PDT N° 706.

Recuerde que para declarar por SUNAT Virtual, debe obtener previamente su Código de Usuario y Clave SOL, en cualquier Centro de Servicios al Contribuyente de SUNAT a nivel nacional.

Lugares para presentar el “archivo de envío” de la declaración jurada anual:

- Los principales contribuyentes podrán presentar la declaración jurada anual a través de SUNAT Virtual ([www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)) o en las oficinas señaladas por la SUNAT.
- Los medianos y pequeños contribuyentes podrán presentar a través de las sucursales o agencias bancarias autorizadas a recibir los mencionados formularios y pagos o a través de SUNAT Virtual ([www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)).

No obstante lo señalado, si el importe total a pagar respecto al impuesto a la renta, fuese igual a cero (0), la declaración jurada anual se presentará **sólo** a través de SUNAT Virtual.

## **1.5 DOCUMENTACIÓN QUE EL CONTRIBUYENTE DEBE CONSERVAR (numeral 7° del artículo 87° del Código Tributario y Resolución de Superintendencia N° 286-2009-SUNAT y modificatorias).**

Los contribuyentes deben conservar los documentos, libros, registros relacionados con obligaciones tributarias, y mantener operativos sus sistemas de programas electrónicos y soportes magnéticos, por 5 años o por el plazo de prescripción del tributo, el que resulte mayor.

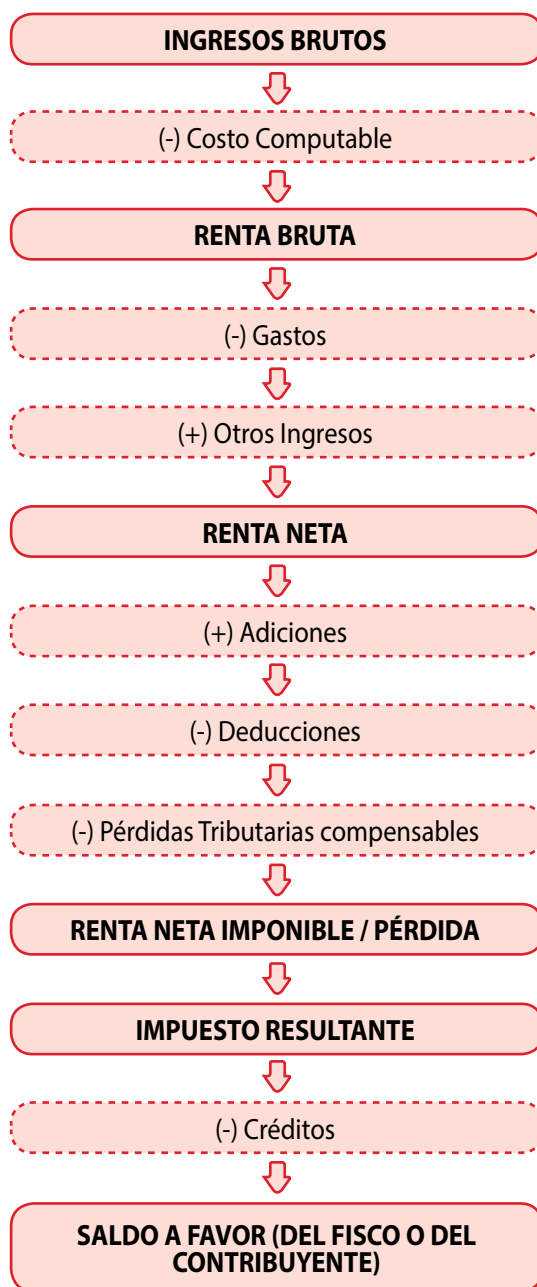
### **Notas Importantes**

1. Aquellos contribuyentes que hubieran sufrido la pérdida o destrucción de libros, registros, documentos y otros antecedentes de las operaciones, deberán comunicarlo a la SUNAT dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha en que se produjeron los hechos. En este caso, el plazo para rehacer dichos libros o registros será de sesenta (60) días calendario computados a partir del día siguiente de ocurridos los hechos. Si vencido el referido plazo, el contribuyente incumple con presentar la documentación contable previamente solicitada por la Administración Tributaria, incurrirá en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, consistente en no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite (al respecto ver Informe 035-2008-SUNAT).
2. No podrán destruirse, aun cuando se hubieren conservado mediante microformas, los originales de los documentos, información y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, así como toda otra documentación relacionada con hechos que determinen tributación, mientras el tributo no esté prescrito. (artículo 1° de la Ley N° 28186) - CARTA N° 120-2005-SUNAT. Tenga en cuenta para el cómputo de la prescripción los motivos de suspensión o interrupción previstos en los artículos 45° y 46° del Código Tributario.

## 2. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

### 2.1 ESQUEMA GENERAL

La determinación del Impuesto anual de tercera categoría para los contribuyentes acogidos al Régimen General o Régimen MYPE Tributario se encuentra sujeta a la siguiente estructura:



### 2.2 RENTA BRUTA (artículo 20° de la Ley)

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación<sup>11</sup> de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el **ingreso neto total** proveniente de dichas operaciones y el **costo computable** de los bienes transferidos, siempre que esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emitido el comprobante:

- Tengan la condición de no habidos, según publicación de la SUNAT, salvo que haya levantado tal condición al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante.

<sup>11</sup> Debe considerarse que para los efectos de la Ley, se entiende por enajenación: la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. (Artículo 5° del TUO LIR)



- Cuando la SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el RUC. (*artículo 1° de la ley N° 30296, vigente desde el 01.01.2015*)

En el caso de bienes depreciables o amortizables, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por la Ley.

Para estos efectos:

- El **ingreso neto total por la enajenación de bienes** se establece deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.
- Por **costo computable de los bienes enajenados**, se entiende el costo de adquisición, producción o construcción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses forman parte del costo computable.

Para efectos del costo computable se entiende por:

**1. Costo de adquisición:** la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

No obstante lo mencionado, existen conceptos que no van a formar parte del costo de adquisición, tal es el caso de los derechos antidumping conforme a lo establecido en el Informe 026-2007-SUNAT.

**2. Costo de producción o construcción:** el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

**3. Valor de ingreso al patrimonio:** el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la Ley, salvo los supuestos previstos para la enajenación de inmuebles, la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones y otros valores mobiliarios y la enajenación de intangibles.

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devenguen y similar regla se aplica para la imputación de los gastos (inciso a) del artículo 57° de la Ley).

La Ley no define cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado (Informe 085-2009-SUNAT).

Al respecto cabe indicar que los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, por lo que resulta irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos. (ver: Informe 021-2006-SUNAT; Informe 048-2010-SUNAT e Informe 097-2010-SUNAT).

#### IMPORTANTE

Excepcionalmente los gastos a los que se refiere el inciso v) del artículo 37° de la Ley (rentas de segunda, cuarta y quinta categorías), así como los gastos referidos en el inciso l) del artículo 37° de la Ley (aguinaldos, bonificaciones, entre otros pagos que por cualquier concepto se hagan a favor del servidor en virtud de vínculo laboral existente y con motivo del cese), que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior (*Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final de la Ley*).

En aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implique la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre (*Último párrafo del artículo 57° de la Ley*).

- Ejemplo:

CONCEPTO	S/
Ventas brutas (Ingreso bruto por la enajenación de bienes)	12'380,000
(-) Devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza	(320,900)
(=) Ventas Netas (Ingreso neto total por la enajenación de bienes)	12'059,100
(-) Costo de ventas (Costo computable de bienes enajenados) *	(8'467,000)
<b>( = ) Renta bruta</b>	<b>3'592,100</b>

*\* Tratándose de bienes depreciables, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones admitidas. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.*

- **Instrumentos Financieros Derivados** (*inciso a) del Artículo 57° de la Ley y artículos 2°-B y 2°-C del Reglamento*)

En el caso de instrumentos financieros derivados, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:

1. Entrega física del elemento subyacente.
2. Liquidación en efectivo.
3. Cierre de posiciones.
4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
5. Cesión de la posición contractual.
6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

### **INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS** **(Inciso a) del artículo 5°-A de la Ley**

Los Instrumentos Financieros Derivados son contratos que involucran a contratantes que ocupan posiciones de compra o de venta y cuyo valor deriva del movimiento en el precio o valor de un elemento subyacente que le da origen. No requieren de una inversión neta inicial, o en todo caso dicha inversión suele ser mínima y se liquidan en una fecha predeterminada.

Los Instrumentos Financieros Derivados a los que se refiere este inciso corresponden a los que conforme a las prácticas financieras generalmente aceptadas se efectúan bajo el nombre de: contratos forward, contratos de futuros, contratos de opción, swaps financieros, la combinación que resulte de los antes mencionados y otros híbridos financieros.

## **INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA**

### ***(Inciso b) del artículo 5° A de la Ley)***

Los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de intereses o cualquier otro índice de referencia, que pueda recaer sobre:

1. Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el impuesto y que sean propios del giro del negocio.
2. Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

También se consideran celebrados con fines de cobertura los Instrumentos Financieros Derivados que las personas o entidades exoneradas o inafectas del impuesto contratan sobre sus activos bienes u obligaciones y otros pasivos, cuando los mismos están destinados al cumplimiento de sus fines o al desarrollo de sus funciones.

Un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Se celebra entre partes independientes. Excepcionalmente, un Instrumento Financiero Derivado se considerará de cobertura aun cuando se celebre entre partes vinculadas si su contratación se efectúa a través de un mercado reconocido.
- b) Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad.
- c) El deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente:
  - i. El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características.
  - ii. El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura.
  - iii. Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas.
  - iv. El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

Los sujetos del impuesto, así como las personas o entidades inafectas o exoneradas del impuesto, que contratan un Instrumento Financiero Derivado celebrado con fines de cobertura deberán comunicar a la SUNAT tal hecho en la forma y condiciones que este señale por resolución de superintendencia, dejándose constancia expresa en dicha comunicación que el Instrumento Financiero Derivado celebrado tiene por finalidad la cobertura de riesgo des-de la contratación del instrumento.

Esta comunicación tendrá carácter de declaración jurada y deberá ser presentada en el plazo de treinta (30) días contados a partir de la celebración del Instrumento Financiero Derivado.

En la Quincuagésima Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley, se establece un glosario de términos referidos a los Instrumentos Financieros Derivados. Este glosario le brindará un mayor alcance y comprensión del tema. Así también puede consultar el Informe 157-2008-SUNAT, en el cual se efectúa un análisis de los elementos de los IFD.

## **INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS CON FINES DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA** *(Inciso d) del artículo 5° A de la Ley*

Para el caso de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera por las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, se regirán por las disposiciones específicas dictadas por la Superintendencia de Banca y Seguros respecto de los siguientes aspectos:

- 1) Calificación de cobertura o de no cobertura.
- 2) Reconocimiento de ingresos o pérdidas.

En todos los demás aspectos y respecto de los Instrumentos Financieros Derivados celebrados sin fines de intermediación financiera se aplicarán las disposiciones de la presente Ley.

Para efecto de lo dispuesto en la Ley, se considera que un instrumento financiero derivado ha sido celebrado con fines de intermediación financiera cuando una empresa del Sistema Financiero lo celebra como parte del desarrollo de sus actividades de captación de fondos, bajo la modalidad, y su colocación mediante la realización de cualquiera de las operaciones permitidas en la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702.

### **2.3 RENTA NETA (artículo 37° de la Ley)**

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría o renta neta empresarial<sup>12</sup>, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.

$$\text{RENDA NETA} = \text{RENDA BRUTA} - \text{GASTOS NECESARIOS}$$

Debe tenerse en consideración que existen deducciones sujetas a límites o condiciones legales, así como deducciones no admitidas por la Ley. De esta manera aquellas deducciones limitadas, condicionadas o no aceptadas legalmente incrementarán la base imponible sobre la cual se calculará la tasa del impuesto anual.

Para poder considerar los gastos necesarios que serán de utilidad para cuantificar la renta neta empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta, recurre al principio de causalidad como el vínculo necesario para permitir la deducción de gastos que guarden relación directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente. (RTF N°s 02235-2-2003, 11472-2-2008, 10813-3-2010 entre otras).

#### **PRINCIPIO DE CAUSALIDAD** *(último párrafo del artículo 37° de la Ley)*

Para efecto de determinar si los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir, entre otros, con criterios tales como:

- Razonabilidad: en relación con los ingresos del contribuyente. (RTF 01465-1-2005)
- Generalidad: tratándose de retribuciones y otros conceptos que se acuerden a favor del personal a que se refieren los incisos I), II) y a.2) del artículo 37° de la Ley. Respecto de los gastos de capacitación contenidos en el inciso II), no resulta aplicable este criterio, en la medida que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora (Segunda Disposición Complementaria Final del D.Leg. N° 1120), RTFs N° 02230-2-2003, 01752-1-2006, 0881-10-2016 entre otras.

#### **- Gastos de utilización común**

Cuando existan gastos que incidan conjuntamente en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y éstos no sean imputables directamente a una u otra de dichas rentas, se deberá calcular los gastos inherentes a la renta gravada a fin de deducirlos para la determinación de la renta neta. Este cálculo se realizará aplicando uno de los dos procedimientos señalados en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento.

<sup>12</sup> Conforme a lo indicado en el artículo 49° de la Ley

Debe tomarse en cuenta que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no estén comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos todos aquellos que tenga dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables. En caso la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, se deducirá el costo computable de los bienes enajenados.

## PROCEDIMIENTO 1

### - Deducción en forma proporcional a los gastos directos imputables a la renta gravada.

Esta forma de cálculo sólo se aplicará cuando el contribuyente cuente con información que le permita identificar los gastos relacionados de manera directa con la generación de rentas gravadas.

CONCEPTO	S/
(A) Gastos directamente imputables a las rentas exoneradas e inafectas	58,940
(B) Gastos directamente imputables a las rentas gravadas	875,390
(C) Gastos de utilización común para la generación de rentas gravadas, exoneradas e inafectas	66,720
(D) Cálculo del porcentaje: $B / (A + B) \times 100$	93.69%
(E) Gastos inherentes a la renta gravada: $(C) \times (D)$	62,510
<b>Gasto no deducible: <math>(C) - (E)</math></b>	<b>4,210</b>

## PROCEDIMIENTO 2

### - Deducción consistente en aplicar a los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

CONCEPTO	S/
(A) Renta bruta gravada	956,729
(B) Intereses exonerados por créditos de fomento (Inciso c) del art. 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta)	48,095
(C) Total Renta Bruta: $(A) + (B)$	1'004,824
(D) Gastos de utilización común para la generación de rentas gravadas, exoneradas e inafectas	75,368
(E) Cálculo del porcentaje: $(A / C) \times 100$	95.21%
(F) Gastos inherentes a la renta gravada: $(D) \times (E)$	71,758
<b>Gasto no deducible: <math>(D) - (F)</math></b>	<b>3,610</b>

No se tomarán en cuenta para efectuar la atribución proporcional de gastos, los márgenes y retornos que exigen las cámaras de compensación y liquidación de instrumentos financieros derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato.

## 2.3.1 PRINCIPALES GASTOS DEDUCIBLES SUJETOS A LÍMITE

### 1. Intereses de deudas (inciso a) del artículo 37° de la Ley e inciso a) del artículo 21° del Reglamento).

Serán deducibles los intereses de las deudas y los gastos originados por su constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora. Cuando se trate de intereses vinculados a títulos valores, considere lo mencionado en el Informe 032-2007-SUNAT.

Sólo son deducibles los intereses, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos. Para tal efecto no se computarán los intereses exonerados e inafectos generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúen una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondo de pensiones.

- Tratándose de bancos y empresas financieras, deberá establecer la proporción existente entre los ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados e inafectos y deducir como gasto, únicamente los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados.
- En el caso de fraccionamientos tributarios, serán deducibles los intereses de fraccionamientos otorgados conforme al Código Tributario. No son deducibles los intereses moratorios por pago fuera de los plazos establecidos.
- En el caso de endeudamientos con partes vinculadas<sup>13</sup> serán deducibles los intereses provenientes de dicho endeudamiento cuando los mismos no excedan del resultado de aplicar el coeficiente de tres (3) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior, conforme a lo señalado en el numeral 6 del inciso a) del artículo 21° del Reglamento. Los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles. Al respecto mediante el Informe 005-2002-SUNAT se efectúa un análisis respecto al monto máximo de endeudamiento entre sujetos o empresas vinculadas económicamente.
- Ejemplo:

CONCEPTO	Primer caso	Segundo Caso
	Gastos por intereses <b>mayores</b> a los ingresos por intereses exonerados e inafectos: S/	Gastos por intereses <b>menores</b> a los ingresos por intereses exonerados e inafectos: S/
Cuenta 67 - Gastos Financieros - Intereses por préstamos	84,581	5,483
(A) Total gastos por intereses	84,581	5,483
Cuenta 77 - Ingresos Financieros - Intereses por cuentas por cobrar comerciales	16,595	4,850
(B) Intereses exonerados por créditos de fomento	7,283	6,478
Total Ingresos Financieros	23,878	11,328
(C) Monto deducible A-B*	77,298	0
<b>Monto no deducible: (A) - (C)</b>	<b>7,283</b>	<b>5,483</b>

(\*) Será deducible el monto de los gastos por intereses que exceda al de los ingresos por intereses exonerados e inafectos.

<sup>13</sup> Para verificar los supuestos en que dos o más sujetos se encuentran vinculados revisar el artículo 24° del Reglamento.

**2. Las primas de seguro de inmueble de propiedad del contribuyente destinado por la persona natural para vivienda y actividad comercial propia** (segundo párrafo del inciso c) del artículo 37° de la Ley e inciso b) del artículo 21° del Reglamento). (RTF N° 484-1-99)

Tratándose de **personas naturales con negocio acogidos al régimen general del Impuesto**, esta deducción sólo se aceptará hasta el 30% de la prima respectiva, cuando la casa de propiedad del contribuyente sea utilizada parcialmente como oficina o como establecimiento comercial.

• Ejemplo:

El señor Guillermo Llanos Segura, persona natural con negocio, tiene registrado en la "cuenta 65 - Otros Gastos de Gestión", la suma de S/ 28,745 como gasto, monto correspondiente a las pólizas de seguros devengados en el ejercicio contra incendio del inmueble ubicado en Av. San Ignacio 458 – Cajamarca, lugar donde funciona su empresa y además, es utilizado como casa-habitación.

CONCEPTO	S/
Monto cargado a gastos del ejercicio	28,745
Límite (30% de S/ 28,745)	(8,624)
<b>Adición por exceso de primas cargadas a gastos</b>	<b>20,122</b>

**3. Los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden** (inciso i) del artículo 37° de la Ley e inciso f) del artículo 21° del Reglamento).

Al respecto no se reconoce el carácter de deuda incobrable a:

- I. Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas.
- II. Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad.
- III. Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

**Para efectuar la provisión por deudas incobrables deberá considerarse las siguientes reglas:**

1. El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.
2. Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:
  - a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, que podrán ser acreditadas mediante el análisis periódico de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o en todo caso hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y
  - b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. (literal b) del numeral 2) del inciso f) del artículo 21 del Reglamento)

Excepcionalmente para aquellos contribuyentes que se encuentren en el Régimen MYPE Tributario – RMT que no superen las 300 UIT de ingresos netos anuales, el requisito sobre la provisión al cierre del ejercicio se cumple si figura en el Libro Diario de Formato Simplificado en forma discriminada de tal manera que pueda identificarse al deudor, el comprobante de pago u operación de la deuda a provisionar y el monto de la provisión.

La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo a lo dispuesto en el literal a) de este numeral, se estime de cobranza dudosa.

- Ejemplo:

La empresa "La Nueva Esperanza S.A.C", ha realizado provisiones de cobranza dudosa, las mismas se encuentran contabilizadas como gasto en la cuenta 68 – valuación y deterioro de activos y provisiones, sub-cuenta 684 – valuación de activos – divisionaria - 6841 - estimación de cuentas de cobranza dudosa como provisiones del ejercicio gravable. La suma de la provisión asciende a S/ 250,900 de acuerdo al siguiente detalle:

CONCEPTO	Operaciones con empresas vinculadas S/	Operaciones con no vinculadas afianzadas por entidad bancaria S/
Operaciones comerciales realizadas con la empresa vinculada "El Triunfador S.A.C." por un monto de S/ 82,790 provisión contabilizada en la cuenta 68.	82,790	
Venta a la empresa no vinculada "Comercial Cotti EIRL." por un monto de S/ 168,110 provisión contabilizada en la cuenta 68.		168,110
Respecto de dicho monto existe una fianza bancaria por una suma de S/ 95,380.		(95,380)
<b>Exceso no garantizado (deducible)</b>		<b>72,730</b>
<b>Adiciones por provisiones no permitidas como gasto</b>	<b>82,790</b>	<b>95,380</b>
<b>TOTAL A ADICIONAR</b>	<b>S/ 178,170</b>	

#### 4. Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor (inciso II) del artículo 37° de la Ley)

Respecto de los **gastos de capacitación**, en la medida que los mismos respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, no le será aplicable a esta deducción el criterio de generalidad establecido en el último párrafo del artículo 37° de la Ley, conforme a lo establecido en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120.

Adicionalmente, serán deducibles los **gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador**, siempre que estos últimos sean menores de 18 años o que siendo mayores de 18 años, se encuentren incapacitados.

Los gastos recreativos a que se refiere el presente inciso serán deducibles en la parte que no exceda del 0.5 % de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de 40 UIT (40 x S/ 4,050 = S/ 162,000).

Recuerde que de acuerdo al artículo 20° de la Ley se considera ingresos netos a los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

- Ejemplo:

La empresa comercializadora "Comercial Los Elegantes SAC" ha realizado gastos recreativos para sus trabajadores con ocasión del día del trabajo, navidad y año nuevo por la suma de S/ 189,642 (Sin IGV). En el ejercicio 2017, la empresa tiene registrado ingresos netos por S/ 29'535,490



CONCEPTO	S/
Ingresos netos del ejercicio 2017	29'535,490
Gastos recreativos contabilizados	189,642
<b>Es deducible el importe que resulte menor entre:</b> El 0.5% de los ingresos netos de:	
- S/ 29'535,490 x 0.5 % = <b>S/ 147,677</b> ó	(147,677)
- 40 UIT = 40 x 4,050 = <b>S/ 162,000</b>	
<b>ADICIÓN POR GASTOS RECREATIVOS</b>	<b>S/ 41,965</b>

**5. Los gastos de representación propios del giro o negocio** (*inciso q) del artículo 37° de la Ley e inciso m) del artículo 21° del Reglamento*).

Son deducibles en la parte que, en conjunto, no exceda del 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT (40 x S/ 4,050 = S/ 162,000). A estos efectos, se considerarán gastos de representación propios del giro del negocio los siguientes conceptos:

1. Los gastos efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.
2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Para efecto de establecer el límite a la deducción por los gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

La deducción de los gastos que no excedan del límite a que alude el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

- Ejemplo:

Se presentan dos casos de gastos de representación contabilizados por la suma de S/ 279,536 con los datos que se detallan en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	Caso 1 S/	Caso 2 S/
Ingresos brutos del ejercicio:	29'784,690	34'643,897
(-) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas	(812,430)	(812,430)
<b>(=) Ingresos Brutos Netos</b>	<b>28'972,260</b>	<b>33'831,467</b>
(+) Otros ingresos gravados	1'765,249	1'765,249
<b>Total ingresos brutos del ejercicio 2017</b>	<b>30'737,509</b>	<b>35'596,716</b>
<b>Gastos de representación contabilizados que afectan a resultados.</b>	279,536	279,536
(-) Gasto máximo deducible: el importe que resulte menor entre:		
<b>Caso 1:</b> a) 0.5% de los ingresos brutos: $0.5\% \times 30'737,509 = S/ 153,688$ b) Con límite máximo de 40 UIT: $40 \times 4,050 = S/ 162,000$	(153,688)	
<b>Caso 2:</b> a) 0.5 % de los ingresos brutos: $0.5\% \times 35'596,716 = S/ 177,984$ b) Con límite máximo de 40 UIT: $40 \times 4,050 = S/ 162,000$		(162,000)
<b>Adición por exceso de gastos de representación</b>	<b>S/ 125,848</b>	<b>S/ 117,536</b>

#### IMPORTANTE

El IGV que grava el retiro de bienes no podrá ser considerado como costo o gasto por la empresa que realiza el obsequio, en virtud a lo dispuesto en el inciso K) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### 6. Las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas (Inciso m) del artículo 37° de la Ley e inciso l) del artículo 21° del Reglamento)

Las mencionadas remuneraciones serán deducibles sólo en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto. Por lo tanto, en la medida que no haya utilidad comercial en el ejercicio, no podrán ser deducidas las remuneraciones del directorio. (RTFs 03979-1-2004 y 06887-4-2005, entre otras)

El importe abonado en exceso constituirá renta gravada para el director que lo perciba, por lo que los directores perceptores de las retribuciones a que se refiere esta deducción las considerarán rentas de la cuarta categoría del ejercicio gravable en el que las perciban, computando tanto las que hubieran resultado deducibles para la sociedad, como las retribuciones que ésta le hubiera reconocido en exceso.

El exceso de las retribuciones asignadas a los directores de sociedades que resulte en aplicación del límite previsto en el inciso m) del artículo 37° de la Ley, no será deducible a efecto de la determinación del impuesto que debe tributar la empresa.

- Ejemplo:

La empresa "Comercial Los Sauces S.A.C", identificada con RUC N° 20542379819, obtuvo una utilidad contable según Balance General al 31.12.2017 de S/ 3'089,245 y ha registrado como gastos las remuneraciones de los directores de la empresa por un monto de S/ 429,185.

CONCEPTO	S/
Utilidad Contable según Balance al 31.12.2017 (+) Remuneraciones de directores cargadas a gastos de administración	3'089,245 429,185
<b>Total utilidad</b>	<b>3'518,430</b>
Remuneraciones de directores cargadas a gasto (-) Deducción aceptable como gasto: 6 % de S/ 3'518,430	429,185 (211,106)
<b>Adición por exceso de remuneración de directores</b>	<b>218,079</b>

**7. Las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, así como las de su cónyuge, concubinos o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad. (incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley e inciso II) del artículo 21° del Reglamento) (RTF. N° 07824-1-2015)**

Dichos gastos serán aceptados en tanto se pruebe que los mencionados sujetos trabajan en el negocio y que la remuneración que perciben no exceda el valor del mercado. Cuando las remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada, en todos los casos, dividiendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Para hallar el valor de mercado de las remuneraciones se debe seguir el procedimiento regulado en el inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento, considerando para ello los siguientes importes:

1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
2. En caso de no existir el referente señalado anteriormente, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.
5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales ( $95 \times 4,050 = S/ 384,750$ ), y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

La remuneración del trabajador elegido como referente deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos señalados en el párrafo anterior.

- El valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando éste ocurra antes del cierre del ejercicio.
- La presente deducción comprende a los ingresos a que se refiere el inciso b) del artículo 20° del Reglamento<sup>14</sup>.
- Se establece como condición **la vinculación** con el empleador para determinar el “límite del valor de mercado en las remuneraciones” cuando se trate del:
  1. Titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como **parte vinculada** con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa.
  2. Cónyuge, concubino o los parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas, que califiquen como **parte vinculada** con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa.

Para estos efectos se considerará que los mencionados sujetos califican como **parte vinculada**, cuando se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Posea más del treinta por ciento (30%) del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
- b) Ejercza el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora.

Asimismo, cuando ejerciendo el cargo de director o alguno de los cargos señalados en el párrafo precedente, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga injerencia directa o indirecta en el proceso de selección.

Salvo prueba en contrario, existe injerencia directa cuando el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora, tiene un cargo superior a aquel que tiene la facultad de nombrar o contratar al personal.

- c) Cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo grado de afinidad posean, individualmente, entre sí, o conjuntamente con el trabajador, la proporción del capital señalada en el numeral 1 del presente inciso, o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso.
- d) Cuando participe en contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, directamente o por intermedio de un tercero, en más de treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato, o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso.

Asimismo, cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso.

- e) Cuando en el contrato de asociación en participación se encuentre establecido que el asociado participará, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando el asociado se encuentre en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica.

<sup>14</sup> El inciso b) del artículo 20° del Reglamento dispone que son rentas de quinta categoría los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, arte ciencia u oficio, obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría aún en el caso en que no cumplan con los tres requisitos establecidos en el inciso e) del artículo 34° de la Ley.

Asimismo, cuando en tales contratos se encuentre establecido que su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen, individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica.

- f) Cuando en la junta general de accionistas o de socios de la persona jurídica empleadora se ejerza influencia dominante en la adopción de los acuerdos referidos a los asuntos mencionados en el artículo 126° de la Ley General de Sociedades.

Existirá influencia dominante de la persona natural que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación la mayoría de los votos necesaria para la toma de decisiones en dichas juntas, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de los votos necesarios para dicha toma de decisiones.

La mencionada vinculación quedará configurada y regirá de acuerdo con las siguientes reglas:

1. En el caso de los incisos a) al e) del párrafo anterior, la vinculación se configurará desde el mes en que se verifique la causal y regirá hasta el mes en que produzca el cese de la causal.
2. En el caso del inciso f) del párrafo anterior, la vinculación regirá desde el mes de la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.

• Ejemplo:

La empresa confecciones “EL Deportista EIRL”, cuenta con la siguiente información del personal en el PDT Planilla Electrónica - PLAME. Se pide determinar el valor de mercado de las remuneraciones de los trabajadores vinculados con el empleador.

Nombre	Cargo	Remuneración mensual
Carlos Ramos Reyes	Titular Gerente General	S/ 29,000
Elena Cortez Arias	Gerente de Ventas	S/ 12,450
José Ruiz Mori	Gerente Legal	S/ 9,380

- Información adicional:

1. La Sra. Elena Cortez Arias, es esposa del Sr. Carlos Ramos Reyes.
2. El Sr. José Ruiz Mori no tiene relación de parentesco de consanguinidad ni afinidad con la familia Ramos – Cortez

- Determinación del valor de mercado de la remuneración del Titular Gerente General (Sr. Carlos Ramos Reyes)

EVALUACIÓN	OBSERVACIONES
No aplicable	No existe función similar
No aplicable	No existe nivel equivalente
No aplicable	Gerente de Ventas vinculado
No aplicable	No existe nivel superior
Aplicable	(95) UIT anuales y remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por 1.5.

CONCEPTO	S/	S/
A) Remuneración total anual del Titular Gerente General (29,000 X 14)	406,000	
Bonificación Extraordinaria Ley N° 29351 (29,000 X 9%) (2)	5,220	411,220
B) Límite máximo anual (95 UIT = 95 x S/ 4,050)*		384,750
C) Remuneración anual del Gerente Legal x factor 1.5 (9,380 x 14 x 1.5)	196,980	
Bonificación Extraordinaria Ley N° 29351 (9,380 x 9%) (2) (1.5)	2,533	199,513
<b>Adición por exceso sobre el valor de mercado de la remuneración : (A – B)**</b>		<b>26,470</b>

\* El valor de mercado será el mayor entre (A) y (C) sin exceder el límite máximo de (B).

\*\* Habiéndose producido exceso de gasto existirá dividiendo por gravar con la tasa adicional de 5 %.

- Determinación de la remuneración a valor de mercado de la esposa del Titular Gerente General (Sra. Elena Cortez Arias – Gerente de Ventas)

ALTERNATIVAS	EVALUACIÓN	OBSERVACIONES
1	No aplicable	No existe función similar
2	No aplicable	No existe nivel equivalente
3	Aplicable	El Gerente Legal está en el nivel inmediato inferior

CONCEPTO	S/	S/
A) Remuneración total anual de la Gerente de Ventas (12,450 X 14)	174,300	
Bonificación Extraordinaria Ley N° 29351 (12,450 X 9%) (2)	2,241	176,541
B) Doble Remuneración anual del Gerente Legal (9,380 x 14) (2)	262,640	
Bonificación Extraordinaria Ley N° 29351 (9,380 x 9%) (2) (2)	3,377	266,017
<b>Adición por exceso sobre el valor de mercado de la remuneración : (A – B)**</b>		<b>0</b>

\* El valor de mercado será S/ 266,017

\*\* En el presente caso no hay exceso de gasto para la empresa, por lo tanto, no habiendo producido exceso de gasto, no habrá dividiendo por gravar con la tasa adicional de 5 %

### 8. Los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada (inciso r) del artículo 37° de la Ley e inciso n) del artículo 21° del Reglamento).

La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

Los viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales **no podrán exceder del doble del monto** que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Los **gastos de transporte** son aquellos que se realizan para el traslado del trabajador a un lugar distinto al de su residencia habitual en razón del servicio que presta; y los **gastos de movilidad** son aquellos en los que se incurre para trasladarse o movilizarse de un lugar a otro cuando el servicio es prestado en un lugar distinto al de su residencia habitual conforme a las conclusiones a la que llega el Informe 046-2007-SUNAT.

#### A. Viáticos por gastos de viaje realizados en el interior del país (Decreto Supremo N° 007-2013-EF).

Los gastos de viaje por concepto de viáticos en el interior del país, sólo podrán ser sustentados con los comprobantes de pago que, de acuerdo con las normas correspondientes, sirvan para sustentar la deducción de costos y gastos.

##### Escala vigente de viáticos deducibles para el ejercicio 2017

Escala según Decreto Supremo N° 007-2013-EF	Gastos aceptados tributariamente
Funcionarios y empleados públicos, Independientemente del vínculo que tengan con el Estado, incluyendo a los que brinden servicios de consultoría.	Doble del monto concedido a funcionarios de carrera del Gobierno Central
S/ 320.00	<b>S/ 640.00</b>

(\*) Directores Generales, Jefes de Oficina General, Gerentes Generales, Gerentes Regionales, Asesores de Alta Dirección, Directores Ejecutivos y Directores, Funcionarios que desempeñen cargos equivalentes.

- Ejemplo:

La empresa Comercial "La Industrialista S.A.C", ha registrado en sus libros contables del ejercicio 2017, gastos de viaje realizados por viáticos al interior del país, por su agente vendedor para ponerse en contacto con los principales clientes de la empresa.

Los importes que aparecen registrados ascienden a S/ 18,275 respecto de su viaje a la selva del país del 04 al 10 de setiembre de 2017 y, a la zona de la sierra del país del 13 al 17 de noviembre de 2017, gastos que se encuentran debidamente registrados y sustentados con los respectivos comprobantes de pago.

A. Viaje al interior del país (del 04 al 10 de setiembre y del 13 al 17 de noviembre de 2017)	S/
Días de viaje	12
Del 04 al 10 de setiembre 2017: Total (7 x S/ 640.00) (A)	4,480
Del 13 al 17 de noviembre 2017: Total (5 x S/ 640.00) (B)	3,200
Gastos contabilizados (C)	18,275
<b>Adición por exceso de viáticos a nivel nacional (C – B - A)</b>	<b>10,595</b>

#### B. Viáticos por gastos de viaje realizados en el exterior (Decreto Supremo N° 056-2013-PCM)

El límite está en función de la zona geográfica y por día de acuerdo a la siguiente tabla:

## Escala de viáticos por día y por zona geográfica

Zona geográfica	Escala según Decreto Supremo N° 056-2013-PCM	Gastos aceptados tributariamente
África	US\$ 480.00	US\$ 960.00
América Central	US\$ 315.00	US\$ 630.00
América del Norte	US\$ 440.00	US\$ 880.00
América del Sur	US\$ 370.00	US\$ 740.00
Asia	US\$ 500.00	US\$ 1,000.00
Medio Oriente	US\$ 510.00	US\$ 1,020.00
Caribe	US\$ 430.00	US\$ 860.00
Europa	US\$ 540.00	US\$ 1,080.00
Oceanía	US\$ 385.00	US\$ 770.00

Para sustentar los gastos incurridos en el extranjero se podrán sustentar con los documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, así como la fecha y el monto pagado, conforme a lo dispuesto en el artículo 51°-A de la Ley; o también se podrá sustentar con la “declaración jurada del beneficiario de los viáticos (**alimentación y movilidad**)” para lo cual dicha declaración deberá contar con la información mínima contenida en el Reglamento<sup>15</sup>, y la misma no debe exceder del treinta por ciento (30%) del monto máximo establecido en la tabla anterior.

Los gastos por **alojamiento** sólo podrán ser sustentados con los documentos emitidos en el exterior, con los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Con ocasión de cada viaje se podrá sustentar los gastos por concepto de alimentación y movilidad, respecto de una misma persona, únicamente con los comprobantes emitidos en el exterior o con la declaración jurada hasta por el límite señalado.

En el caso que dichos gastos no se sustenten, únicamente, bajo una de las formas previstas, solo procederá la deducción de aquellos gastos que se encuentren acreditados con los comprobantes de pago emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, lo señalado anteriormente.

En ningún caso se admitirá la deducción de la parte de los gastos de viaje que corresponda a los acompañantes de la persona a la que la empresa o el contribuyente, en su caso, encomendó su representación.

<sup>15</sup> El sexto párrafo del inciso n) del artículo 21° del Reglamento establece que la declaración jurada deberá contener como mínimo la siguiente información:

**I. Datos generales de la declaración jurada:**

- a. Nombre o razón social de la empresa o contribuyente.
- b. Nombres y apellidos de la persona que realiza el viaje al exterior, el cual debe suscribir la declaración.
- c. Número del documento de identidad de la persona.
- d. Nombre de la(s) ciudad(es) y país(es) en el(los) cual(es) han sido incurridos.
- e. Período que comprende la declaración, el cual debe corresponder a la duración total del viaje.
- f. Fecha de la declaración.

**II. Datos específicos de la movilidad:**

- a. Detallar la(s) fecha(s) (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto.
- b. Detallar el monto gastado por día, expresado en nuevos soles.
- c. Consignar el total de gastos de movilidad.

**III. Datos específicos relativos a la alimentación:**

- a. Detallar la(s) fecha(s) (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto.
- b. Detallar el monto gastado por día, expresado en nuevos soles.
- c. Consignar el total de gastos de alimentación.

**IV. Total del gasto por movilidad y alimentación (Suma de los rubros II y III)**

La falta de alguno de los datos señalados en los rubros II y III sólo inhabilita la sustentación del gasto por movilidad o por alimentación, según corresponda.



- Ejemplo:

El señor Gerente General de la empresa Los Frutales S.A.C, con el fin de colocar sus productos en el exterior, viajó a la ciudad de Buenos Aires (Argentina) del 21 al 24 de agosto de 2017. Los importes registrados en los libros contables de la empresa, por concepto de viáticos ascienden a S/ 17,540 los cuales, están sustentados únicamente con los respectivos comprobantes de pago emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo.

<b>Viaje a Buenos Aires – Argentina (21 al 24 de agosto de 2017)</b>	<b>Tipo de cambio</b>	<b>S/</b>
Límite por día*:		
Día 21 : US\$ 740	3.240	2,397.60
Día 22 : US\$ 740	3.240	2,397.60
Día 23 : US\$ 740	3.239	2,396.86
Día 24 : US\$ 740	3.238	2,396.12
Límite acumulado (A)		9,588.18
Gastos contabilizados (B)		17,540.00
<b>Adición por exceso de viáticos realizados al exterior (B - A)</b>		<b>7,951.82</b>

*cálc\* Para el cálculo se considera el tipo de cambio promedio ponderado venta, cotización de oferta y demanda, vi-gente a la fecha de la operación.*

## 9. Los gastos de movilidad de los trabajadores (inciso a1) del artículo 37° de la Ley e inciso v) del artículo 21° del Reglamento)

Los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos, podrán ser **sustentados con comprobantes de pago** o con una **planilla de gastos de movilidad** suscrita por el trabajador en la forma y condiciones establecidas en el Reglamento<sup>16</sup>.

Asimismo, se debe tener en cuenta, que por cada día, se podrá sustentar los gastos por concepto de movilidad respecto de un mismo trabajador únicamente con una de las formas previstas en el párrafo anterior. En el caso, que dichos gastos no se sustenten, únicamente bajo una de las formas previstas en el primer párrafo, sólo procederá la deducción de aquellos gastos que se encuentren acreditados con comprobantes de pago.

La planilla de gastos de movilidad puede comprender:

- a) Los gastos incurridos en uno o más días, si incluye los gastos de un solo trabajador; o
- b) Los gastos incurridos en un solo día, si incluye los gastos de más de un trabajador. En caso, se incumpla lo dispuesto por este inciso, la planilla queda inhabilitada para sustentar tales gastos.

Podrán coexistir planillas referidas a uno o varios trabajadores, siempre que éstas se lleven conforme a lo señalado en los incisos a y b).

<sup>16</sup> Al respecto el numeral 4 del inciso v) del artículo 21° del Reglamento establece que la planilla de gastos de movilidad deberá constar en documento escrito, ser suscrita por el (los) trabajador (es) usuario (s) de la movilidad y contener necesariamente la siguiente información:

- a. Numeración de la planilla.
- b. Nombre o razón social de la empresa o contribuyente.
- c. Identificación del día o período que comprende la planilla, según corresponda.
- d. Fecha de emisión de la planilla.
- e. Especificar, por cada desplazamiento y por cada trabajador:
  - i) Fecha (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto.
  - ii) Nombres y apellidos de cada trabajador usuario de la movilidad.
  - iii) Número de documento de identidad del trabajador.
  - iv) Motivo y destino del desplazamiento.
  - v) Monto gastado por cada trabajador.

La falta de alguno de los datos señalados en el literal e) respecto a cada desplazamiento del trabajador sólo inhabilita la planilla para la sustentación del gasto que corresponda a tal desplazamiento.

Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital (RMV)\* mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada.

\* A partir del 01.05.2016 la RMV equivale a S/850.00, la cual fue establecida mediante Decreto Supremo N° 005-2016-TR publicado el 31.03.2016

No se aceptará la deducción de gastos sustentados con la planilla de movilidad, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

Asimismo tampoco se pueden sustentar con esta planilla los gastos de movilidad por concepto de viáticos, los mismos que tienen su propio tratamiento. Al respecto en el Informe 046-2008-SUNAT, se tratan aspectos relacionados con este tipo de gasto.

### IMPORTANTE

La planilla de gastos de movilidad no constituye un libro ni un registro.

- Ejemplo:

La empresa de servicios Las Elegantes SAC, ha registrado gastos por concepto de movilidad de sus trabajadores la suma de S/ 1,210.00, correspondiente al ejercicio 2017, los mismos que se encuentran sustentados únicamente con la planilla de gastos de movilidad, llevada de acuerdo a la forma señalada por el Reglamento. A continuación se presenta un resumen de gastos por concepto de movilidad:

Fechas	Nombres y apellidos del trabajador	Importe S/	Límite Máximo S/	Gasto Deducible S/	Exceso S/
RMV (D.S.N° 005-2016-TR vigente desde el 01.05.2016)					
10.01.2017	Luis Ortiz	75.00	34.00	34.00	41.00
25.01.2017	Enrique Prado	125.00	34.00	34.00	91.00
08.02.2017	Carlos Reynoso	90.00	34.00	34.00	56.00
23.02.2017	Oscar Teran	160.00	34.00	34.00	126.00
14.03.2017	Bruno Salazar	30.00	34.00	30.00	0.00
30.03.2017	Alberto Paz	60.00	34.00	34.00	26.00
03.04.2017	José Velis	90.00	34.00	34.00	56.00
19.04.2017	Hugo Chávez	85.00	34.00	34.00	51.00
10.05.2017	Alejandro Sanchez	97.00	34.00	34.00	63.00
22.06.2017	Luis Ortiz	25.00	34.00	25.00	0.00
12.07.2017	Enrique Prado	110.00	34.00	34.00	76.00
23.08.2017	Carlos Reynoso	65.00	34.00	34.00	31.00
15.09.2017	Oscar Teran	80.00	34.00	34.00	46.00
17.10.2017	Bruno Salazar	33.00	34.00	33.00	0.00
22.11.2017	Alberto Paz	65.00	34.00	34.00	31.00
13.12.2017	José Velis	20.00	34.00	20.00	0.00
<b>TOTALES</b>		<b>1,210.00</b>	-----	<b>516.00</b>	<b>694.00</b>

4% de la RMV (S/. 850.00) = S/ 34

- Determinación del exceso de movilidad:

Concepto	S/
Monto cargado a gastos según planilla de movilidad	1,210.00
(-) Gastos de movilidad deducible (ejercicio 2017)	(516.00)
<b>Adición por exceso de gastos de movilidad</b>	<b>694.00</b>

**10. Tratándose de personas naturales cuando la casa arrendada la habite el contribuyente y parte la utilice para efectos de obtener la renta de tercera categoría** (segundo párrafo inciso s) del art. 37° de la Ley).

Deducción relacionada con los gastos de alquiler y mantenimiento de inmuebles destinados conjuntamente para uso como vivienda y para la realización de la actividad gravada generadora de tercera categoría.

Sólo se aceptará como deducción el treinta por ciento (30%) del monto del alquiler y el cincuenta por ciento (50%) de los gastos de mantenimiento.

• Ejemplo:

El contribuyente señor Enrique Prado Diaz con RUC N° 10589743210, vive en un predio arrendado en la Av. El Corregidor N° 425 – Miraflores. Paga por concepto de merced conductiva la suma de S/ 4,200 mensuales. Dicho predio es utilizado como casahabitación y parte para desarrollar su actividad comercial. Asimismo paga una suma adicional de S/ 520.00 mensuales por concepto de mantenimiento y vigilancia. En los registros contables de la actividad comercial se ha contabilizado como gastos el íntegro de los alquileres y gastos de mantenimiento y vigilancia correspondiente al ejercicio gravable 2017, por la suma de S/ 56,640.

Concepto	Alquileres: S/	Mantenimiento y vigilancia: S/	Total S/
Importes cargado a gastos en el ejercicio: Alquileres:  S/ 4,200 x 12 = 50,400	50,400		
Mantenimiento y vigilancia: S/ 520 x 12 = 6,240		6,240	56,640
Límites: Por alquiler: 30% de S/ 50,400 Por mantenimiento: 50% de S/ 6,240	(15,120)	(3,120)	(15,120) (3,120)
<b>Adición por exceso de gastos</b>	<b>35,280</b>	<b>3,120</b>	<b>38,400</b>

**11. Deducción de gastos o costos sustentados con boletas de venta o ticket** (Penúltimo párrafo artículo 37°)

Sólo se permite la deducción de los gastos sustentados con boletas de venta o ticket en la medida que los mismos hayan sido emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado – Nuevo RUS, y hasta el límite del seis por ciento (6%) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las doscientas (200) UIT.

Para el caso de los sujetos comprendidos en la Ley de Promoción del Sector Agrario (Ley N° 27360 y normas modificatorias), podrán deducir como gasto o costo aquellos sustentados con boletas de ventas o ticket, emitidos sólo por contribuyentes que pertenezcan al Nuevo Régimen Único Simplificado, hasta el límite del diez por ciento (10%) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que encuentren anotados en el Registro de Compras, no pudiendo superar el mismo, en el ejercicio gravable, las doscientas (200) UIT<sup>17</sup>.

Para que se pueda realizar el sustento de gastos, se debe identificar en la boleta de venta al adquirente o usuario con su número de RUC, así como con sus apellidos y nombres o denominación o razón social, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT y normas modificatorias.

<sup>17</sup> De acuerdo a lo establecido en el numeral 1 de la Décima Disposición Transitoria y Final de la Ley.

Considerando los límites establecidos se ilustra el siguiente cuadro:

Contribuyentes	Comprendidos en la Ley N° 27360 <sup>18</sup>	Todos los demás
Porcentaje sobre el importe total de los comprobantes que otorgan derecho a deducir costo o gasto	10%	6%
Máximo a deducir en cada caso	200 UIT ó S/ 810,000	200 UIT ó S/ 810,000

• Ejemplo:

A modo ilustrativo se muestran dos ejemplos de aplicación:

- En relación a las compras:

Contribuyente: Los Campesinos SAC			
Concepto	Emitidas por sujetos del NRUS	Emitidas por otros sujetos	Total S/
Gasto y/o costo sustentado con Boleta de Venta y/o Ticket	46,890	12,570	59,460
<b>(-) Máximo deducible:</b> El importe que resulte menor entre: • 6 % de S/ 565,000* = S/ 33,900 y • 200 UIT = 200 x 4,050 = S/ 810,000	(33,900)	0	(33,900)
<b>Adición por exceso de gastos</b>	<b>12,990</b>	<b>12,570</b>	<b>25,560</b>

\* Importe total de comprobantes de pago incluido el impuesto que otorgan derecho a deducir gasto o costo, que están anotados en el Registro de Compras: S/ 565,000

- En relación a la UIT:

Contribuyente: Sanitarios Excelentes SAC			
Concepto	Emitidas por sujetos del NRUS S/	Emitidas por otros sujetos S/	Total S/
Gasto y/o Costo sustentado con Boleta de Venta y/o Ticket	828,760	13,720	842,480
<b>(-) Máximo deducible:</b> El importe que resulte menor entre: • 6% de S/ 16'245,973* = S/ 974,758 • 200 UIT = 200 x S/ 4,050 = S/ 810,000	(810,000)	0	(810,000)
<b>Adición por exceso de gastos</b>	<b>18,760</b>	<b>13,720</b>	<b>32,480</b>

\* Importe total de comprobantes de pago incluido el impuesto que otorgan derecho a deducir gasto o costo, que están anotados en el Registro de Compras: S/ 16'245,973

## 12. Los gastos o costos que constituyan para su perceptor renta de segunda, cuarta o quinta categoría (inciso v) del artículo 37° de la Ley)

Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

<sup>18</sup> Numeral 1 de la Décima DTF de la Ley.

En el caso de la parte de los costos o gastos que constituyan para sus perceptores rentas de cuarta o quinta categoría y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior<sup>19</sup>.

De acuerdo a la RTF OO N° 7719-4-2005, el requisito del pago previo previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley, no resulta aplicable a otros gastos regulados en el mencionado artículo.

En caso que dichos gastos no hayan sido deducidos en el ejercicio al que correspondan, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior, de acuerdo a lo dispuesto en la Cuadragésimo Octava Disposición Complementaria y Final de la Ley.

Tome en cuenta que el gasto correspondiente a la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecida en el inciso c) del artículo 23° del Decreto Legislativo N° 713, será deducible en el ejercicio de su devengo en aplicación de la regla contenida en el artículo 57° de la Ley según lo mencionado en el Informe 051-2011-SUNAT.

• Ejemplo:

La empresa comercial La Exclusiva SAC, ha registrado en su contabilidad como gasto de administración al 31.12.2017, los siguientes recibos por honorarios, los mismos que se encuentran pendientes de pago a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto.

<b>Recibo por honorarios pendientes de pago a la fecha de presentación de la declaración jurada anual</b>	<b>S/</b>
N° E001-00445	6,540
N° E001-00531	1,877
<b>Importes a ser adicionados</b>	<b>8,417</b>

**13. Gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4<sup>20</sup> (inciso w) art. 37° de la Ley e inciso r) art. 21° del Reglamento)**

La presente deducción se encuentra clasificada en dos grupos, cada uno con sus respectivas características y límites:

A. En la medida que resulten **estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro de negocio o empresa**, los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 son deducibles siempre que se trate de los siguientes conceptos:

- i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento financiero y otros;
- ii) funcionamiento, entendido como tales destinado a combustibles, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y
- iii) depreciación por desgaste.

<sup>19</sup> Disposición incorporada por el artículo 6° de la Ley N° 29903 la cual entró en vigencia a los 120 días de publicado el reglamento de la misma: **01.08.2013** - El mencionado reglamento se reguló mediante Decreto Supremo N° 068-2013-EF.

<sup>20</sup> Para efectos de la presente deducción se considera que los vehículos pertenecen a las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 de acuerdo a la siguiente tabla:

Categoría	Cilindrada
A2	de 1,051 a 1,500cc.
A3	de 1,501 a 2,000cc.
A4	más de 2,000cc.
B1.3	Camionetas, distintas a pick up y sus derivados, de tracción simple (4x2) hasta 4,000 kg de peso bruto vehicular.
B1.4	Otras camionetas, distintas a pick up y sus derivados, de tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta 4,000 kg de peso bruto vehicular.

Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar.

En este último caso la norma considera que una empresa *se encuentra en situación similar al de una empresa que se dedica al servicio de taxi, transporte turístico, arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso*, si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa. En estos casos se acepta como deducción la totalidad del gasto, el mismo que se rige únicamente por el principio de causalidad.

Cabe mencionar que no se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma.

- B. De otro lado, en el caso de los gastos incurridos en vehículos automotores pertenecientes a las categorías **A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa**, serán deducibles siempre que se trate de los siguientes conceptos: i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento financiero y otros; ii) funcionamiento, entendido como tales destinado a combustibles, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y iii) depreciación por desgaste y; únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Ingresos netos anuales (UIT)		Número de vehículos	
Hasta 3,200	=	12'640,000	1
Hasta 16,100	=	63'595,000	2
Hasta 24,200	=	95'590,000	3
Hasta 32,300	=	127'585,000	4
Más de 32,300	=	127'585,000	5

A fin de aplicar la presente tabla se considerará:

1. La UIT correspondiente al ejercicio gravable anterior (UIT ejercicio gravable 2016 = S/ 3,950)
2. Los ingresos netos anuales devengados en el **ejercicio gravable anterior**, sin considerar los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente realizadas en cumplimiento del giro del negocio.

#### IMPORTANTE

No serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición (tratándose de adquisiciones a título oneroso) o valor de ingreso al patrimonio (tratándose de adquisiciones a título gratuito), haya sido mayor a 30 UIT. Para dicho efecto se considerará la UIT correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio.

Los contribuyentes deberán identificar a los vehículos automotores que componen el "número de vehículos" establecido en la tabla precedente, en la oportunidad fijada para la presentación de la declaración jurada relativa al **primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación**.

La determinación del número de vehículos permitidos para la deducción y su identificación producirán efectos durante cuatro (4) ejercicios gravables. Una vez transcurrido ese periodo, se deberá efectuar una nueva determinación e identificación que abarcará igual lapso, tomando en cuenta los ingresos netos devengados en el último ejercicio gravable comprendido en el periodo precedente e incluyendo en la identificación a los vehículos considerados en el anterior periodo cuya depreciación se encontrara en curso.

Cuando durante el transcurso de los cuatro (4) ejercicios gravables, alguno de los vehículos automotores identificados dejara de ser depreciable, se produjera su enajenación o venciera su contrato de alquiler, dicho vehículo automotor podrá ser sustituido por otro. En este caso la sustitución deberá comunicarse al presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio gravable en el que se produjeron los hechos que determinaron su sustitución, para lo cual el vehículo automotor incorporado deberá incluirse obligatoriamente en la identificación relativa al periodo siguiente.

En el caso de las empresas que inicien actividades y cuyo ejercicio de iniciación tenga una duración inferior a un año establecerán el número de vehículos automotores que otorgan derecho a deducción, considerando como ingresos netos anuales el monto que surja de multiplicar por doce (12) el promedio de ingresos netos mensuales obtenidos en el ejercicio de iniciación.

#### IMPORTANTE

En ningún caso la deducción por gastos por cualquier forma de cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos automotores de las categorías **A2, A3, A4, B1.3 y B1.4** asignados a actividades de **dirección, representación y administración** podrá superar el monto que resulte de aplicar, al total de gastos realizados por dichos conceptos, el porcentaje que se obtenga de relacionar el número de vehículos automotores de las mencionadas categorías que según la tabla otorguen derecho a deducción (excluyendo los de costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio mayor a 30 UIT) con el número total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa.

La fórmula para determinar el porcentaje es la siguiente:

$$\% = \frac{\text{N° de vehículos con derecho a deducción de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4 (según tabla y excluyendo a los de costo mayor a 30 UIT)}}{\text{N° total de vehículos de propiedad y/o posesión de la empresa}} \times 100$$

De acuerdo al Informe 007-2003-SUNAT, los vehículos diferentes a las categorías A2, A3 y A4, serán deducibles en la medida que se acredite la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente, no siéndoles de aplicación lo dispuesto el inciso w) del artículo 37° de la Ley.

Asimismo mediante los Informes 097-2013-SUNAT y 126-2013-SUNAT se efectúan precisiones respecto de los gastos incurridos en vehículos automotores dedicados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa.

• Ejemplo:

La empresa comercial El Buen Pastor SAC al 31.12.2017 presenta la siguiente información de vehículos que posee la empresa, los mismos que se encuentran asignados a actividades operativas, de dirección, representación y administración de la empresa.

Detalle de gastos por funcionamiento:

Placa	U1S-258	M5D-351	A7P-384	V4E-690	C2Y-903
Categoría	A3	A4	A2	B1.4	A3
Actividad	Operativa	Dirección	Operativa	Representación	Administración
Fecha de Adquisición	15.06.2015	22.08.2017	08.03.2013	17.11.2014	28.10.2016
Costo	90,000	130,000	75,000	82,000	88,000
Condición	Alquilado	Propio	Propio	Alquilado	Alquilado
Gastos de Func.					
Combustible	7,000	5,000	8,000	7,500	6,300
Lubricante	3,000	5,700	3,500	2,400	2,100
Mantenimiento	7,500	3,100	5,100	3,000	2,900
Seguros	2,550	3,800	3,500	2,200	2,200
Reparaciones	2,650	2,100	350	2,780	2,500
<b>Sub Total</b>	<b>23,550</b>	<b>20,100</b>	<b>23,800</b>	<b>17,500</b>	<b>16,000</b>
Depreciación	18,000	8,667	15,000	16,400	17,600
<b>Totales (S/)</b>	<b>41,550</b>	<b>28,767</b>	<b>38,800</b>	<b>33,900</b>	<b>33,600</b>

En el presente caso se observa que el vehículo U1S - 258 de la categoría A3 y el vehículo A7P-384 de la categoría A2 son utilizados para las funciones operativas, por lo que sus gastos no estarían sujetos a ningún límite.

Los vehículos de placa M5D-351, V4E-690 Y C2Y-903 están asignados a Dirección, Representación y Administración, por ello debemos analizar la deducción tributaria.

**Primer Límite:** En aplicación a lo indicado en el inciso w) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso r) del Artículo 21° del reglamento y teniendo en cuenta el total de los ingresos declarados en el ejercicio 2016 se tiene que la empresa puede deducir los gastos de 03 vehículos.

**Segundo Límite:** De los tres vehículos permitidos tenemos que el de placa M5D-351 no se toma en cuenta por superar el límite de 30 UIT el costo de adquisición.

**Tercer Límite:** De los dos vehículos restantes debemos determinar el importe máximo de gastos deducibles aplicable tomando en cuenta sólo los gastos de los vehículos admitidos.

• **Determinación del gasto deducible:**

Concepto	S/
Ingresos Netos del ejercicio 2016*	82'679,050
<b>(A)</b> Total vehículos de propiedad o en posesión de la empresa	5
<b>(B)</b> Número máximo de vehículos que otorgan derecho a deducir gastos según tabla	2**
<b>(C)</b> Porcentaje de Determinación del gasto máximo deducible:	
- Porcentaje de deducción máxima: $(B/A) \times 100$	40%
- Total gastos aceptados por cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos de las categorías B1.4 (V4E - 690) y A3 (C2Y - 903) asignados a actividades de representación y administración.	33,500
<b>Máximo deducible: 40% de S/ 33,500</b>	(13,400)
<b>Exceso de gastos deducible</b>	20,100
<b>Monto de gastos no aceptados del vehículo M5D-351</b>	28,767
<b>Adición por exceso de gastos</b>	<b>48,867</b>

\*No incluye los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente del giro del negocio.

\*\* Conforme a lo indicado en el numeral 5 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento para el cálculo del porcentaje debe considerarse lo establecido en el tercer y cuarto párrafo del numeral 4 del mencionado inciso, por lo que para efectos del presente porcentaje como numerador se consideran 2 vehículos porque es el número de vehículos que el contribuyente tiene para deducir ya que el vehículo de placa M5D-351 no se toma en cuenta por superar el costo de adquisición de 30 UIT. El contribuyente debe detallar en el PDT los gastos de los vehículos de placa V4E-690 y C2Y-903.



Para la declaración jurada del 2017 se deberá registrar el detalle de los gastos que corresponden a los vehículos que la empresa tengan asignados a las actividades de representación y administración por los que tengan derecho a deducir como gastos.

#### 14. Los gastos por concepto de donaciones

##### a) Donaciones (inciso x) del art. 37° de la Ley e inciso s) del art. 21° del Reglamento)

Los generadores de rentas de tercera categoría podrán deducir como gasto las donaciones que otorguen en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: i) beneficencia; ii) asistencia o bienestar social; iii) educación, iv) culturales; v) científicas; vi) artísticas; vii) literarias; viii) deportivas; ix) salud; x) patrimonio histórico cultural indígena y xi) otras de fines semejantes.

La deducción no podrá exceder del **10 % de la renta neta de tercera categoría**, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50° de la Ley.

Las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, comprendidas en el inciso a) del artículo 18 de la Ley<sup>21</sup>, se encuentran calificadas como entidades receptoras de donaciones, con carácter permanente y no requieren inscribirse en el "Registro de entidades receptoras de donaciones" a cargo de la SUNAT.

Las demás entidades beneficiarias deberán estar calificadas como receptoras de donaciones por la SUNAT. Para estos efectos, las entidades deberán encontrarse inscritas en el RUC, en el Registro de entidades inafectas del Impuesto a la Renta o en el Registro de entidades exoneradas del Impuesto a la Renta y cumplir con los requisitos que se establecieron mediante Resolución de Superintendencia N° 300-2017/SUNAT. La calificación otorgada tendrá una validez de tres (03) años, pudiendo ser renovada por igual plazo.

La realización de la donación se acreditará:

- Mediante el acta de entrega y recepción del bien donado y una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada, tratándose de donaciones a entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas.
- Mediante el "Comprobante de recepción de donaciones" tratándose de donaciones a las demás entidades beneficiarias.

La donación de bienes podrá ser deducida como gasto en el ejercicio en que se produzca cualquiera de los siguientes hechos:

- i) Tratándose de efectivo, cuando se entregue el monto al donatario.
- ii) Tratándose de bienes inmuebles, cuando la donación conste en escritura pública en la que se identifique el inmueble donado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario.
- iii) Tratándose de bienes muebles registrables de acuerdo a la ley de la materia, cuando la donación conste en un documento de fecha cierta en el que se identifique al bien donado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, de ser el caso.
- iv) Tratándose de títulos valores (cheques, letras de cambio y otros documentos similares), cuando éstos sean cobrados.
- v) Tratándose de otros bienes muebles, cuando la donación conste en un documento de fecha cierta en el que se especifiquen sus características, valor y estado de conservación. Adicionalmente, en el documento se dejará constancia de la fecha de vencimiento que figure en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso.

<sup>21</sup> El mencionado inciso establece que no son sujetos pasivos del Impuesto el Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado. Al respecto el artículo 7° Reglamento de la Ley complementa la Ley y establece que no son contribuyentes del Impuesto de conformidad a lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley:

- a) El Gobierno Central.
- b) Los Gobiernos Regionales.
- c) Los Gobiernos Locales.
- d) Las Instituciones Públicas sectorialmente agrupadas o no.
- e) Las Sociedades de Beneficencia Pública.
- f) Los Organismos Descentralizados Autónomos.

En las donaciones efectuadas por sociedades, entidades y contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley<sup>22</sup>, la donación se considerará efectuada por las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante, en proporción a su participación.

En lo referido a los bienes donados:

- Cuando las donaciones se refieran a bienes importados con liberación de derechos, el valor que se les asigne quedará disminuido en el monto de los derechos liberados.
- En el caso de donaciones en bienes muebles e inmuebles, el valor de las mismas no podrá ser en ningún caso superior al costo computable de los bienes donados.
- La donación de bonos suscritos por mandato legal se computará por su valor nominal. En el caso que dichos bonos no hayan sido adquiridos por mandato legal, la donación de los mismos se computará por el valor de mercado.
- Los bienes perecibles deben ser entregados físicamente al donatario antes de la fecha de vencimiento que figure en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso o, de no existir dicha fecha, dentro de un plazo que permita su utilización.
- La donación de dinero se deberá realizar utilizando medios de pago, cuando corresponda, de conformidad con lo establecido en el artículo 3° de la Ley N° 28194<sup>23</sup>.

#### **b) Donaciones de Alimentos** (*Inciso x.1), Artículo 37° de la Ley e Inciso s.1), Artículo 21° del Reglamento*)

Los gastos por concepto de donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que se realicen a las entidades receptoras de donaciones, así como los gastos necesarios que se encuentren vinculados con dichas donaciones. La deducción para estos casos no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría. Tratándose de contribuyentes que tengan pérdidas en el ejercicio, la deducción no podrá exceder del 3% de los ingresos gravables de la tercera categoría devengados en el ejercicio, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Asimismo, podrán deducir los gastos necesarios vinculados a la donación efectuada. Las referidas donaciones no son consideradas transacciones sujetas a las reglas de valor de mercado.

Solo podrán deducir la donación que efectúen a favor de:

- Las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, comprendidas en el inciso a) del artículo 18 de la Ley.
- Organizaciones u organismos internacionales acreditados ante el Estado Peruano.
- Demás entidades sin fines de lucro, calificadas previamente como entidades receptoras de donaciones, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 300-2017/SUNAT.

A tal efecto, entiéndase que las organizaciones u organismos internacionales y las demás entidades sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior son aquellas cuyo objetivo sea recuperar alimentos en buen estado, evitando su desperdicio o mal uso para entregarlos gratuitamente a personas que necesiten de estos, directamente o a través de instituciones caritativas y de ayuda social calificadas también como entidades receptoras de donaciones.

Las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, comprendidas en el inciso a) del artículo 18° de la Ley y las Organizaciones u organismos internacionales acreditados ante el Estado Peruano, se encuentran calificadas como entidades receptoras de donaciones, con carácter permanente y no requieren inscribirse en el "Registro de entidades receptoras de donaciones" a cargo de la SUNAT<sup>24</sup>.

---

Asimismo considera que conforman la actividad empresarial del Estado las Empresas de Derecho Público, las Empresas Estatales de Derecho Privado, las Empresas de Economía Mixta y el Accionariado del Estado como lo define la Ley 24948.

<sup>22</sup> Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente.

<sup>23</sup> El Texto Único Ordenado de la presente ley (Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía) fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

<sup>24</sup> Acápiteme i), numeral 2.1, inciso s.1) del Artículo 21° del Reglamento.

Los alimentos deben ser entregados físicamente a las entidades y dependencias indicadas anteriormente, antes de la fecha de vencimiento que figure en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque, de ser el caso o, de no existir dicha fecha, dentro de un plazo que permita su utilización.

La realización de la donación se acreditará:

1. Mediante el acta de entrega y recepción de los alimentos donados y una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada, tratándose de donaciones a entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas.
2. Mediante declaración emitida por las organizaciones u organismos internacionales tratándose de donaciones efectuadas a favor de éstos
3. Mediante el "Comprobante de recepción de donaciones".

La donación de alimentos podrá ser deducida como gasto en el ejercicio en el que aquella conste en un documento de fecha cierta en el que se especifiquen sus características, valor y estado de conservación. En dicho documento se dejará constancia de la fecha de vencimiento que figure en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso.

En las donaciones efectuadas por sociedades, entidades y contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley<sup>25</sup>, la donación se considerará efectuada por las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante, en proporción a su participación.

Entiéndase por alimentos a cualquier sustancia comestible, ya sea cruda, procesada, preparada o cocinada, hielo, bebidas e ingredientes que cumplan con todos los requisitos de calidad y que, si bien no pueden ser comercializados en el mercado por razones de apariencia, frescura, madurez, tamaño u otras condiciones equivalentes, se encuentran aptos para el consumo humano al momento de ser transferidos a las entidades y dependencias descritas.

El valor de las donaciones de alimentos no puede ser en ningún caso superior al costo computable de los bienes donados.

### c) Mecenazgo Deportivo – Ley 30479

Con el objeto promover el mecenazgo deportivo de las personas naturales o jurídicas de derecho privado para la difusión y promoción del deportista, deportista con discapacidad, entrenadores y fomento de infraestructura, la Ley 30479 regula la siguiente deducción:

Los gastos de las donaciones o aportes efectuados por los mecenas o patrocinadores deportivos, **hasta el 10% (diez por ciento) de la renta neta de tercera categoría**<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente.

<sup>26</sup> Para efectos de calcular el límite, la renta neta de tercera categoría incluye los gastos por donaciones y/o aportes a que se refiere el inciso a) del Artículo 6° de la Ley 30479. (Única disposición Complementaria Final del D.S. 2017-2017-EF)

## DEFINICIONES

Mecenas deportivo	Patrocinador deportivo	Beneficiario deportivo
Se entiende por mecenas deportivo a la persona natural o jurídica de derecho privado que realiza donaciones en bienes, servicios o dinero para financiar las actividades relacionadas con el deporte.	Se entiende por patrocinador deportivo a la persona natural o jurídica de derecho privado que realiza aportes en bienes, servicios o dinero para financiar las actividades relacionadas con el deporte a que se refiere la presente Ley y siempre que tengan el derecho a difundir su condición de patrocinadores, mediante publicidad o cualquier otra forma, según acuerdo entre las partes.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los <b>deportistas y entrenadores que integren las federaciones deportivas nacionales</b> con registro vigente en el RENADE.</li> <li>2. Los <b>atletas que integren los representativos de olimpiadas especiales</b> de la asociación Olimpiadas Especiales Perú.</li> <li>3. Los <b>deportistas con discapacidad inscritos en el Registro de personas con discapacidad</b> a cargo del CONADIS y que a su vez:               <ol style="list-style-type: none"> <li>i) Integren las federaciones deportivas con registro vigente en el RENADE y/o</li> <li>ii) Se encuentren inscritos en el SISDNA.</li> </ol> </li> <li>4. La <b>persona jurídica de derecho privado</b>, que es la entidad sin fines de lucro<sup>27</sup> calificada por la SUNAT como entidad perceptora de donaciones de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 300-2017/SUNAT.</li> </ol>

## Actividades deportivas

Las actividades deportivas a financiar son:	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. La infraestructura deportiva relacionada con la construcción o mejora de espacios destinados al deporte que comprende las actividades correspondientes a la construcción, ampliación, remodelación y conservación de inmuebles o edificaciones destinados a la práctica del deporte, tales como, losas deportivas, complejos deportivos, piscinas, gimnasios, entre otros.</li> <li>2. El equipamiento de espacios destinados al deporte incluye el material, equipos e implementos deportivos.</li> <li>3. Los programas de gestión deportiva que involucren el planeamiento, organización, dirección, ejecución y control de aquello que se relacione con el desarrollo del deporte y que resulte acorde con la política del deporte en general y el Plan Nacional del Deporte.</li> <li>4. La contratación y pago de subvención a deportistas y entrenadores, así como el pago de primas por seguros particulares: apoyo económico en el marco del desarrollo del plan de entrenamiento destinado a dar cobertura de alimentación, complementación alimenticia, vestido, desplazamiento, alojamiento, salud, mejora del rendimiento y/o pago de primas por seguros de vida y/o salud de los deportistas y entrenadores.</li> <li>5. La investigación en deporte y medicina deportiva: Estudios de campos referidos a biométrica, antropometría, cineantropometría, estadística de marcas y resultados deportivos, biótico, antidopaje, nutrición, psicología, fisiología, gestión deportiva, desarrollo del deporte de alta competencia, normatividad deportiva y, otros que aporten al progreso del deporte nacional.</li> <li>6. La subvención de viajes, viáticos por alimentación y hospedaje y desplazamientos de delegaciones o representantes oficiales.</li> </ol>
---	---

Los **beneficiarios deportivos** deben solicitar al IPD previamente a que se efectúe la donación o aporte, la aprobación de las actividades deportivas a financiar conforme al procedimiento establecido en la Directiva N° 069-2017-IPD/DINADAF para que esta pueda ser gasto deducible.

Los mecenas o patrocinadores deportivos solo pueden deducir como gasto las donaciones o aportes que efectúen los beneficiarios deportivos, siempre que:

- Dichas donaciones o aportes estén destinados a financiar actividades deportivas **previamente aprobadas** por el IPD de acuerdo a lo indicado anteriormente.
- Las donaciones o aportes en dinero se realicen **utilizando Medios de Pago**, cuando corresponda, de conformidad con lo establecido en la Ley del ITF.

<sup>27</sup> De acuerdo a lo previsto en el acápite ii) del numeral 2.1 del inciso s) del artículo 21° del Reglamento.

La realización de la donación o aporte se acredita mediante:

- La **declaración jurada** emitida por el beneficiario deportivo.
- El **“Comprobante de recepción de donaciones y/o aportes”** cuando el beneficiario deportivo sea una persona jurídica sin fines de lucro calificada como entidad perceptora de donaciones.

La donación o aporte en bienes y servicios puede ser deducida como gasto en el ejercicio en que se produzca cualquiera de los siguientes hechos:

- Tratándose de dinero, cuando se entregue el monto al beneficiario deportivo.
- Tratándose de bienes inmuebles, cuando la donación o aporte conste en escritura pública en la que se identifique el inmueble donado o aportado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el beneficiario deportivo, de corresponder.
- Tratándose de bienes muebles registrables de acuerdo a la ley de la materia, cuando la donación o aporte conste en un documento de fecha cierta en el que se identifique al bien donado o aportado, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el beneficiario deportivo, de ser el caso.
- Tratándose de títulos valores (cheques, letras de cambio y otros documentos similares), cuando estos sean cobrados.
- Tratándose de otros bienes muebles, cuando la donación o aporte conste en un documento de fecha cierta en el que se especifiquen sus características, valor y estado de conservación así como la fecha de vencimiento que figure en el rotulado inscrito o adherido al envase o empaque de los productos perecibles, de ser el caso.
- Tratándose de servicios, cuando se hubiere prestado el servicio y el valor de este conste en el comprobante de pago emitido por el prestador de aquel y en la declaración jurada o el “Comprobante de recepción de donaciones y/o aportes”, según corresponda.

En las donaciones o aportes efectuados por sociedades, entidades y contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley, la donación o aporte se considera efectuado por las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante, en proporción a su participación.

La parte del gasto de las donaciones y aportes por mecenazgo deportivo que exceda el límite podrá ser deducido al amparo del primer párrafo del artículo 37°, del inciso x) del artículo 37° o del inciso b) del artículo 49° de la Ley del Impuesto a la Renta, de corresponder.

#### **15. El aporte voluntario con fin previsional abonado en la Cuenta de Capitalización Individual de los trabajadores** (*inciso a.2) del artículo 37° de la Ley*)

Es deducible como gasto el aporte voluntario con fin previsional abonado en la cuenta de capitalización individual de los trabajadores cuya remuneración no exceda de veintiocho (28) Remuneraciones Mínimas Vitales anuales. Dicho aporte deberá constar en un acuerdo suscrito previamente entre el trabajador y el empleador y no deberá ser considerado como ingreso ni como remuneración para el trabajador.

El aporte voluntario con fin previsional realizado por trabajador no deberá exceder el cien por ciento (100%) del aporte obligatorio que realiza.

## 16. Proyectos de investigación científica, tecnológica vinculados o no al giro de negocio de la empresa (inciso a.3) del artículo 37° de la Ley e inciso y) del artículo 21° del Reglamento)

Para efecto de lo dispuesto en la norma, se entiende por proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, lo siguiente:

**i. Investigación científica:** Es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.

**ii. Desarrollo tecnológico:** Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

**iii. Innovación tecnológica:** Es la interacción entre las oportunidades del mercado y el conocimiento base de la empresa y sus capacidades, implica la creación, desarrollo, uso y difusión de un nuevo producto, proceso o servicio y los cambios tecnológicos significativos de los mismos. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Consideran la innovación de producto y la de proceso.

En ningún caso podrán deducirse, los desembolsos que formen parte del valor de intangibles de duración ilimitada.

Asimismo, constituyen gastos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, aquellos que se encuentren directamente asociados al desarrollo del proyecto, incluyendo la depreciación o amortización de los bienes afectados a dichas actividades.

El contribuyente debe llevar en su contabilidad cuentas de control denominadas "gastos en investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, inciso a.3 del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta", en las cuales el contribuyente anotará dichos gastos para su respectivo control. De existir más de un proyecto de investigación científica, desarrollo tecnológico o innovación tecnológica, estas cuentas de control deben permitir distinguir los gastos por cada proyecto.

## 17. Beneficio tributario aplicable a los gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica - LEY N° 30309 (13.03.2015), norma reglamentaria aprobada por DS N° 188-2015-EF (12.07.2015) y D.S. 326-2015-EF (16.11.2015)

Los contribuyentes que efectúen gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3° de la Ley N° 30309, podrán acceder a las siguientes deducciones:

<b>175%</b>	Si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico o de innovación tecnológica <b>domiciliados en el país.</b>
<b>150%</b>	Si el proyecto es realizado mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico o de innovación tecnológica <b>no domiciliados en el país.</b>

### Ámbito de aplicación del beneficio tributario

Tendrán derecho a las deducciones a que se refiere el artículo 1° de la citada Ley, los contribuyentes respecto de los proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica que se inicien a partir del 2016, siempre que sobre aquellos no se realicen deducciones al amparo del inciso a.3) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>28</sup> Los requisitos en específico de dicha calificación y autorización se encuentran detallados en el inciso y) del artículo 21° del Reglamento de la Ley.

<sup>29</sup> Debe considerarse con relación a esta deducción lo establecido en el Primera Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30056 (publicada el 02.07.2013), respecto a aquellos proyectos de investigación iniciados antes del ejercicio gravable 2014 y que no hayan culminado al inicio del mismo.

## Requisitos para tener derecho a la deducción adicional

Para que el contribuyente tenga derecho a la deducción adicional de 75% o 50% a que hace referencia el artículo 1° de la citada Ley, debe cumplir con los siguientes requisitos:

a) Los proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica deben ser calificados como tales, por el Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (CONCYTEC) de acuerdo a lo señalado en la norma reglamentaria de La Ley N° 30309.

Para estos efectos, se entiende por proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica, lo siguiente:

**i. Investigación científica:** Es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.

**ii. Desarrollo tecnológico:** Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

**iii. Innovación tecnológica:** Es la interacción entre las oportunidades del mercado y el conocimiento base de la empresa y sus capacidades, implica la creación, desarrollo, uso y difusión de un nuevo producto, proceso o servicio y los cambios tecnológicos significativos de los mismos. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Consideran la innovación de producto y la de proceso.

En ningún caso podrán deducirse, los desembolsos que formen parte del valor de intangibles de duración ilimitada.

La calificación del proyecto debe efectuarse en un plazo de 30 días hábiles.

b) El proyecto puede ser desarrollado directamente por el contribuyente o mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico y/o de innovación tecnológica. En ambos casos, la entidad encargada de otorgar la autorización será CONCYTEC, el que señalará el plazo de vigencia de la autorización.

Para obtener la autorización, deben contar con investigadores o especialistas, según corresponda, que estén inscritos en el directorio nacional de profesionales en el ámbito de ciencia, tecnología e innovación que gestiona el Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (CONCYTEC), así como con materiales dedicados al proyecto, que cumplan los requisitos mínimos que establezca el reglamento.

La autorización deberá efectuarse en un plazo de 30 días hábiles.

c) Los contribuyentes que accedan a este beneficio tributario deberán llevar cuentas de control por cada proyecto, las que deberán estar debidamente sustentadas.

d) El resultado del proyecto de desarrollo tecnológico o innovación tecnológica debe ser registrado en el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), de corresponder

## 18. Deducción adicional sobre las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad (*inciso z) del artículo 37° de la Ley e inciso x) del artículo 21° del Reglamento*)

Cuando se empleen personas con discapacidad, se tendrá derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a dichas personas de conformidad a los porcentajes establecidos en el Reglamento. Al respecto se entiende por remuneración cualquier retribución por servicios que constituya renta de quinta categoría para la Ley. Se considera persona con discapacidad a aquella que tiene una o más deficiencias físicas, sensoriales, mentales o intelectuales de carácter permanente que, al interactuar con diversas barreras actitudinales y del entorno, no ejerza o pueda verse impedida en el ejercicio de sus derechos y su inclusión plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones que las demás personas.

El empleador deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que éste le presente, emitido por el Ministerio de Salud, de Defensa y del Interior a través de sus centros hospitalarios y por el Seguro Social de Salud – ESSALUD.

#### IMPORTANTE

El empleador debe conservar una copia del certificado de discapacidad legalizado por notario, durante el plazo de prescripción.

El empleador deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que éste le presente, emitido por el Ministerio de Salud, de Defensa y del Interior a través de sus centros hospitalarios y por el Seguro Social de Salud – ESSALUD.

La presente deducción adicional procederá siempre que la remuneración hubiere sido pagada dentro del plazo establecido para presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio, de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley.

La presente deducción resulta aplicable también a lo regulado por la Ley N° 29524<sup>30</sup> -, la cual establece las siguientes definiciones:

- Sordo-ceguera: discapacidad que se manifiesta por la deficiencia auditiva y visual simultánea, en grado parcial o total, de manera suficiente y grave para comprometer la comunicación, la movilización y el acceso a la información y al entorno.
- Guía interprete: persona que desempeña la función de intérprete y guía de las personas sordociegas, con amplios conocimientos de los sistemas de comunicación oficial ajustados a sus necesidades.

Los sujetos generadores de rentas de tercera categoría podrán aplicar esta deducción, aun cuando contraten a un solo trabajador con discapacidad, conforme a lo concluido en el Informe 084-2008-SUNAT.

El porcentaje de deducción adicional será el siguiente:

Porcentaje de personas con discapacidad que laboran para el generador de rentas de tercera categoría, calculado sobre el total de trabajadores	Porcentaje de deducción adicional aplicable a remuneraciones pagadas por cada persona con discapacidad
Hasta 30%	50 %
Más de 30%	80 %

El porcentaje de personas con discapacidad que laboran para el generador de rentas de tercera categoría se debe calcular por cada ejercicio gravable.

#### - Determinación del porcentaje de deducción adicional aplicable en el ejercicio:

- 1º. Se determinará el número de trabajadores que, en cada mes del ejercicio, han tenido vínculo de dependencia con el generador de rentas de tercera categoría, bajo cualquier modalidad de contratación, y se sumará los resultados mensuales.
- 2º. Se determinará el número de trabajadores discapacitados que, en cada mes del ejercicio, hayan tenido vínculo de dependencia con el empleador, bajo cualquier modalidad de contratación y se sumará los resultados mensuales.
- 3º. El monto obtenido en el paso 2º se dividirá entre el monto obtenido en el paso 1º y se multiplicará por 100. El resultado constituye el porcentaje de trabajadores discapacitados del ejercicio.
- 4º. El porcentaje de deducción aplicable en el ejercicio, se aplicará sobre la remuneración que, en el ejercicio haya percibido cada trabajador discapacitado. El monto adicional deducible no podrá exceder de **24 Remuneraciones Mínima Vitales** en el ejercicio, por cada trabajador discapacitado. Tratándose de trabajadores discapacitados con menos de un año de relación laboral, el monto adicional deducible no podrá exceder de **2 Remuneraciones Mínimas Vitales** por cada mes laborado por cada persona con discapacidad.

30. Ley que reconoce la sordoceguera como discapacidad única y establece disposiciones para la atención de personas sordociegas.



Para efectos del presente cálculo se tomará como referencia la Remuneración Mínima Vital vigente al cierre del ejercicio.

• Ejemplo:

La empresa comercializadora LOS AMABLES SAC, por el mes de enero 2017 cuenta con 45 trabajadores a su cargo, dentro de los cuales cinco (5) son discapacitados, en el mes de febrero contrata a tres (3) trabajadores discapacitados.

Las remuneraciones de los trabajadores discapacitados con más de un año de servicios es de S/ 2,550 mensuales y la de los trabajadores contratados en el mes de febrero de 2017 asciende a S/ 1,950 Soles.

Concepto	Trabajador(es) antigüedad:	
	> a 1 año S/.	< a 1 año S/.
<b>1. Determinación del porcentaje de trabajadores discapacitados:</b> a) número de trabajadores durante el ejercicio 2017: $(45 \times 1) + (48 \times 11) = 45 + 528 = 573$ b) número de trabajadores discapacitados: $(5 \times 1) + (8 \times 11) = 5 + 88 = 93$ c) porcentaje de trabajadores discapacitados: $\frac{93 \times 100}{573} = 16.23 \%$ <b>Corresponde un porcentaje de deducción adicional de 50%</b>		
<b>2. Remuneraciones pagadas:</b> 5 trabajadores discapacitados con más de un año de servicios: $5 \times S/ 2,550 \times 14 = 178,500$ Bonificación Extraordinaria: $(5 \times 2,550 \times 2) (9\%) = 2,295$  3 trabajadores discapacitados con menos de un año de servicios: $3 \times S/ 1,950 \times 11 \text{ meses} = 64,350$ más gratificación de Julio $(1,950 \times 3 \times 5)/6 = 4,875$ mas gratificación de Diciembre $3 \times 1,950 = 5,850$ Bonificación Extraordinaria: $(4,875 + 5,850) \times 9\% = 965$	180,795	76,040
<b>3. Deducción adicional: 50%*</b> a) 50% de S/ 180,795 b) 50% de S/ 76,040	90,398	38,020
<b>4. Límite máximo deducible como deducción adicional:</b> • Trabajadores discapacitados con más de un año de servicios: De enero a diciembre de 2017 $5 \times 24(850^{**})$ • Trabajadores discapacitados con menos de un año de servicios: De febrero a diciembre de 2017 $3 \times (2 \times 850^{**}) \times 11$	102,000	56,100
<b>Deducción adicional por trabajador</b> (menor valor entre "deducción adicional" y "límite máximo")	90,398	38,020
<b>TOTAL DEDUCCIÓN ADICIONAL ***</b>	<b>S/ 128,418</b>	

\*El empleador se encuentra en el primer tramo de la tabla señalada en el numeral 3 del inciso x) del artículo 21° del Reglamento, por lo que, tiene derecho a una deducción adicional del 50% sobre las remuneraciones efectivamente pagadas a cada persona con discapacidad.

\*\* La Remuneración Mínima Vital (RMV) al cierre del ejercicio para efectos de establecer el límite es S/ 850, de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 005-2016-TR publicado el 31.03.2016 y vigente desde el 01.05.2016.

\*\*\* El "total deducción adicional" deberá consignarse en la casilla "deducciones por personal con discapacidad empleado" del asistente de la casilla 105 del PDT N° 706 o el Formulario virtual N° 706

**19. Depreciaciones** (artículos 38° al 43° de la Ley, artículo 22° del Reglamento y Segunda Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF)

Las depreciaciones deben computarse anualmente sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance<sup>31</sup>. Las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables<sup>32</sup>, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Para el caso de los contribuyentes que se encuentren acogidos al Régimen MYPE Tributario – RMT, la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada, dentro del ejercicio gravable, en el Libro Diario de Formato Simplificado, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y en su reglamento para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

No hay impedimento para que el contribuyente, en el curso del ejercicio, pueda rectificar la tasa de depreciación, siempre y cuando no exceda el tipo máximo establecido en el Reglamento de acuerdo al tipo de bien del que se trate, conforme a lo indicado en el Informe 066-2006-SUNAT.

**- Depreciación de bienes afectos a la producción según Reglamento:**

N°	Bienes	Porcentaje máximo de depreciación anual
1	Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25 %
2	Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20 %
3	Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20 %
4	Equipos de procesamiento de datos.	25 %
5	Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91.	10 %
6	Otros bienes del activo fijo	10 %

Asimismo, de conformidad con el artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de cinco por ciento (5 %) anual.

La depreciación de activos fijos adquiridos a partir del 01.01.2001 mediante arrendamiento financiero se realiza de acuerdo a las normas del Impuesto, pudiendo excepcionalmente depreciarse en función al contrato<sup>33</sup>.

**- Otras depreciaciones por actividades específicas:**

1. Las aves reproductoras serán depreciadas con la tasa fijada, de acuerdo con el procedimiento establecido en el Decreto Supremo N° 037-2000-EF. La Resolución de Superintendencia N° 018-2001/SUNAT, establece el porcentaje máximo de depreciación anual aplicable a las gallinas en 75%.
2. Tratándose de maquinarias y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, procederá la aplicación del porcentaje previsto en el numeral 3 de la tabla de depreciación que figura líneas arriba (20%) cuando la maquinaria y equipo haya sido utilizada durante ese ejercicio exclusivamente para las actividades mineras, petroleras y de construcción.

<sup>31</sup> Se encuentra suspendido desde el ejercicio gravable 2005 la aplicación del ajuste del Balance General con incidencia tributaria, según lo establecido en el artículo 1° de la Ley N° 28394.

<sup>32</sup> Inciso b) e inciso f) del artículo 22° del Reglamento.

<sup>33</sup> Conforme a lo regulado en el artículo 6° de la Ley N° 27394.

Cuando los bienes del activo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

• Ejemplo:

La empresa El Caminante SAC, tiene registrada en la “cuenta 33 – Inmuebles, maquinaria y equipo”, un vehículo adquirido el 01.08.2017 y puesta en funcionamiento en el mismo mes, cuyo valor según registros contables y comprobantes de pago es de S/. 150,000.

La empresa ha depreciado dicho vehículo con una tasa de 25%, siendo la tasa máxima de depreciación tributaria aceptable de 20%.

- **Depreciación de bienes afectos a la producción según Reglamento:**

Concepto	S/
Depreciación según registros contables: (150,000 x 25% x 5) / 12	15,625
Depreciación aceptable como deducción: (150,000 x 20% x 5) / 12	(12,500)
<b>Adición por exceso de depreciación</b>	<b>3,125</b>

- **Tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales** (vigésima Primera Disposición Transitoria y final de la Ley).

Entre otras, las siguientes tasas especiales de depreciación:

- **Decreto Supremo N° 059-96-PCM<sup>34</sup> (Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos):** La presente norma otorga sobre los bienes materia de concesión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos una depreciación del **20%**<sup>35</sup>.

- **Ley N° 27360<sup>36</sup> (Ley de Promoción del Sector Agrario):** Inversiones en obras de infraestructura hidráulica y de riego realizadas por los sujetos comprendidos en los alcances de esta ley se deprecian aplicando el porcentaje del **20%**. Este beneficio se aplica hasta el 31 de diciembre de 2021.

- **Ley N° 30264<sup>37</sup> (régimen excepcional, especial y temporal de depreciación de edificios y construcciones)** para los contribuyentes del régimen general del impuesto a la renta, con vigencia a partir del ejercicio gravable 2015, en el sentido que estos se **podrán depreciar con un porcentaje anual del 20%**, hasta su total depreciación, siempre que los bienes sean destinados **exclusivamente al desarrollo empresarial**.

La condición más importante es que la construcción **se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2014**, entendiéndose como fecha de inicio de la construcción el momento en que se obtenga la licencia de edificación.

El método de esta depreciación es en línea recta y su porcentaje se aplica hasta que el bien quede totalmente depreciado, debiéndose llevar cuentas de control especiales respecto de los bienes materia del beneficio.

Al respecto la SUNAT mediante Informe N°151-2015/SUNAT ha concluido en que este beneficio no alcanza a los activos intangibles derivados de las construcciones y edificaciones.

<sup>34</sup> Los requisitos adicionales para poder aplicar la tasa de depreciación especial se encuentran regulados en el artículo 8° y 9° del reglamento de la presente norma: Decreto Supremo N° 132-97-EF.

<sup>35</sup> Alternativamente, el concesionario podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el periodo que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando el método lineal de depreciación.

<sup>36</sup> El artículo 9° del reglamento de esta Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2002-AG precisa la aplicación de la mencionada depreciación

<sup>37</sup> Publicada el 16.11.2014

- **Ley N° 29644<sup>38</sup> Ley que establece medidas de promoción a favor de la actividad de la acuicultura**

Establécese como beneficio, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2021, a favor de la actividad de la acuicultura, la depreciación para efecto del Impuesto a la Renta a razón de veinte por ciento (20%) anual del monto de las inversiones en estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua que realizan las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades acuícolas, las cuales comprenden el cultivo de especies hidrobiológicas en forma organizada y tecnificada, en medios o ambientes seleccionados, controlados, naturales, acondicionados o artificiales, ya sea que realicen el ciclo biológico parcial o completo, en aguas marinas, continentales o salobres.

Para efecto de lo previsto en el presente artículo, la actividad acuícola comprende el procesamiento primario de los productos provenientes de esta actividad.

- **Decreto Legislativo N° 1058<sup>39</sup> (Promoción de la inversión para la generación de electricidad con el uso de energías renovables con recursos hídricos y otros recursos renovables)**

Este régimen será aplicable a las centrales que entren en operación comercial a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1058, norma vigente a partir del 29.06.2008<sup>40</sup>. La depreciación acelerada será aplicable a las maquinarias, equipos y obras civiles necesarias para la instalación y operación de la central, que sean adquiridos y/o construidos a partir de la vigencia de la referida norma.

Para estos efectos, la tasa anual de depreciación será no mayor de veinte por ciento (**20%**) como tasa global anual. La tasa podrá ser variada anualmente por el titular de generación, previa comunicación a la SUNAT, sin exceder el límite señalado en el párrafo que antecede, excepto en los casos en que la propia Ley autorice porcentajes globales mayores.

**20. Gasto por Impuesto Temporal a los Activos Netos pagado por contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana (artículo 15° del Decreto Supremo N° 025-2005-EF, reglamento de la Ley N° 28424<sup>41</sup>)**

El monto del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) pagado por los contribuyentes cuyos accionistas, socios, principal o casa matriz se encuentran obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana, y que ejerzan la opción<sup>42</sup>, no podrá ser acreditado contra el Impuesto, ni será materia de devolución pudiendo, sin embargo **ser deducido como gasto**.

El ejercicio de la opción a la que se hace referencia, consiste en aplicar, los pagos a cuenta efectivamente pagados del Impuesto como crédito contra las cuotas del ITAN. De conformidad con ello, cuando se haya ejercido la opción, el monto de los pagos a cuenta del Impuesto que se utiliza como crédito contra las cuotas del ITAN podrá ser usado únicamente, como crédito sin derecho a devolución, contra el Impuesto del ejercicio. En caso que dicho monto sea mayor que el Impuesto anual determinado, la diferencia hasta el monto del ITAN será deducida como gasto para efecto del Impuesto del ejercicio.

El monto de los pagos a cuenta del Impuesto que no se acrediten contra las cuotas del ITAN, mantienen su carácter de crédito con derecho a devolución.

Según el Decreto Legislativo N° 976<sup>43</sup> el ITAN se determinará aplicando sobre la base imponible la escala progresiva acumulativa siguiente:

ACTIVOS NETOS	TASA
Hasta S/ 1'000,000	0.0 %
Por el exceso de S/ 1'000,000	0.4 %

<sup>38</sup> Publicado el 31.12.2010

<sup>39</sup> Reglamentado mediante Decreto Supremo N° 012-2011-EM.

<sup>40</sup> La vigencia del presente beneficio tributario ha sido prorrogado hasta el 31.12.2020, según lo establecido en el Artículo 1° de la Ley N° 29764. Ver Informe 78-2015-SUNAT/5D0000

<sup>41</sup> Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos y modificada por los Decretos Legislativos N° 971 y 976.

<sup>42</sup> La opción se ejerce con la presentación del formato aprobado por el Decreto Supremo N° 025-2005-EF.

<sup>43</sup> Establece la reducción gradual del ITAN a partir del ejercicio 2008 y una tasa fija a partir del ejercicio 2009.

## 21. Arrendamiento Financiero (artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299 y Decreto Legislativo N° 915)

Para efectos tributarios, los bienes que sean objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley.

Excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual, aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las características establecidas en el Artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299<sup>44</sup> y precisado mediante Decreto Legislativo N° 915. Esta disposición es de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero celebrados a partir del 1 de enero del 2001

## 22. Revaluación voluntaria (inciso b) del artículo 14° del Reglamento)

El mayor valor resultante de las revaluaciones voluntarias que se hubiera efectuado no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes, tampoco será considerado para el cálculo de la depreciación.

En el caso de reorganización de sociedades o empresas se debe tomar en cuenta lo señalado en el artículo 104° y la Décimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley, así como en el artículo 69° del Reglamento.

### 2.3.2 GASTOS NO PERMITIDOS (artículo 44° de la Ley y artículo 25° del Reglamento)

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros, los siguientes conceptos:

Descripción	Sustento
Gastos Personales y de sustento del contribuyente y sus familiares	Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>- Ropa y vestimenta de uso personal o familiar.</li><li>- Consumos en restaurantes por agasajos y reuniones familiares.</li><li>- Compra de combustible para uso particular</li><li>- Compra en supermercados y retails, de productos de panllevar, consumo personal y bienes de uso doméstico.</li><li>- Compra y reparación de artefactos eléctricos de uso doméstico.</li><li>- Viajes al extranjero incluido viáticos, con fines de turismo o de placer.</li><li>- Adquisición de joyas, relojes y accesorios de uso personal o familiar.</li><li>- Adquisición de cosméticos perfumes, productos de belleza y tratamientos de estética no vinculados a su actividad.</li></ul>
El impuesto a la renta	El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, podrá deducirlo cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior y en la medida en que el contribuyente sea el obligado directo al pago de dichos intereses (artículo 47° de la Ley).
Pagos efectuados sin utilizar medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 cuando exista la obligación de hacerlo.	Existe la obligación de usar medios de pago: <ul style="list-style-type: none"><li>- En obligaciones cuyo importe sea a partir de S/ 3,500 o US \$ 1,000.</li><li>- Cuando se entreguen o devuelvan montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuere el monto.</li></ul>
Multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.	Por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>- Multas por infracciones de tránsito cometidas con vehículos de la empresa.</li><li>- Multas por infracciones laborales aplicadas por la SUNAFIL.</li><li>- Multas aplicadas por INDECOPI por penalidades en el incumplimiento de plazos en la entrega de bienes.</li><li>- Los pagos por derechos antidumping que haya efectuado.</li></ul>

<sup>44</sup> El artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299 fue sustituido por el artículo 6° de la Ley N° 27394.

Descripción	Sustento
Las donaciones y cualquier acto de liberalidad en dinero o en especie.	<p>Salvo los gastos por concepto de donaciones que cumplan las condiciones y requisitos de acuerdo a lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las donaciones a favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro reguladas en el inciso x) del Artículo 37° de la Ley y el inciso s) del Artículo 21° del Reglamento.</li> <li>2. La donación de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano reguladas en el inciso x.1) del Artículo 37° de la Ley y inciso s.1) del Artículo 21° del Reglamento).</li> <li>3. El mecenazgo deportivo regulado en la Ley 30479 y reglamentado con el D.S. N° 217-2017-EF.</li> </ol>
Sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.	La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere S/ 1,012.50 (1/4 de UIT), a opción del contribuyente, se podrá considerar como gasto del ejercicio, salvo que dichos bienes formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento ( <i>artículo 23° del Reglamento</i> ).
Asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones no admitidas por la Ley.	<p>Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Provisiones para la fluctuación de valores o la desvalorización de existencias.</li> <li>- Provisiones por pérdidas de litigios por procesos judiciales, sustentadas en un informe de parte.</li> </ul>
La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación y otros activos intangibles similares.	Sin embargo, el precio pagado por los activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La regla anterior no es aplicable a los activos aportados.
Comisiones mercantiles originadas en el exterior por compra o venta de mercaderías y otros bienes, en la parte que exceda el porcentaje que se abona en el país de origen.	Inciso h) del artículo 44° de la Ley.
Pérdidas que se originen en venta de acciones o participaciones recibidas por reexpresión de capital como consecuencia del ajuste por inflación.	Para el caso empresas que aún aplican las normas de ajuste por inflación (Convenio de Estabilidad).
Gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobante de Pago.	<p>Esta regla no es aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Para los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados (inciso o) del artículo 21° del Reglamento).</li> </ul> <p>Sin embargo, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en éstos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o de quien presta el servicio, la naturaleza u objeto de la operación, así como la fecha y el monto pagado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Para la deducción de los gastos comunes, realizados por los propietarios, arrendatarios u otros poseedores de inmuebles sujetos al Régimen de Unidades Inmobiliarias de Propiedad Exclusiva y de Propiedad Común, en cuyo caso se deberán sustentar con la liquidación de gastos elaborada por el administrador de la edificación, así como con la copia fotostática de los respectivos comprobantes de pago emitidos a nombre de la Junta de Propietarios (Resolución de Superintendencia N° 050-2001/SUNAT).</li> </ul> <p>Asimismo tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenía la condición de No Habidos según la publicación realizada por la SUNAT, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.</li> <li>- Cuando la SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el RUC.</li> </ul> <p>No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37° de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.</p>

Descripción	Sustento
El Impuesto General a las Ventas cuando se tenga derecho a utilizar como crédito fiscal.	El Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal conforme a lo establecido en los artículos 18° y 19° del Decreto Supremo N° 055-EF ( <i>artículo 69° del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV</i> ). Caso contrario, de no tener derecho a aplicar el crédito fiscal podrá ser deducido como costo o gasto ( <i>Informe N° 230-2005/SUNAT</i> )
El Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que gravan el retiro de bienes.	Inciso k) del artículo 44° de la Ley.
El monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluación voluntaria de los activos con motivo de reorganización de empresas o sociedades o fuera de estos actos.	Salvo lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 104° de la Ley.
Los gastos, incluida la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos: 1. Sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición; 2. Sean establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición; o, 3. Sin quedar comprendidos en los supuestos anteriores, obtengan rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio de baja o nula imposición.	No están comprendidos los gastos derivados de las siguientes operaciones: i) Crédito; ii) Seguros o reaseguros; iii) Cesión en uso de naves o aeronaves; iv) Transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y, v) Derecho de pase por el canal de Panamá. Dichos gastos serán deducibles, siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables.
Los gastos y pérdidas provenientes de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que califique en alguno de los siguientes supuestos: 1) Si el Instrumento Financiero Derivado ha sido celebrado con residentes o establecimientos permanentes situados en países o territorios de baja o nula imposición. 2) Si el contribuyente mantiene posiciones simétricas a través de posiciones de compras y de venta en dos o más instrumentos Financieros Derivados, no se permitirá la deducción de pérdida sino hasta que exista reconocimiento de ingresos.	Inciso q) del artículo 44° de la Ley.  Tratándose de gastos comunes a los instrumentos financieros derivados celebrados con residentes o establecimientos permanentes situados en países o territorios de baja o nula imposición, así como a otros instrumentos financieros derivados y/o a la generación de rentas distintas de las provenientes de tales contratos, no directamente imputables a ninguno de ellos, el íntegro de tales gastos no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.
Las pérdidas de fuente peruana, provenientes de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que no tengan finalidad de cobertura, sólo podrán deducirse de las ganancias de fuente peruana originadas por la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin.	Último párrafo del inciso q) del artículo 44° de la Ley.

Descripción	Sustento
La remuneración que los notarios se asignan a través de su planilla, en aplicación de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19° del Decreto Legislativo N° 1049	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inciso c) del artículo 28° de la Ley.</li> <li>- Inciso b) del artículo 17° del Reglamento.</li> <li>- Informe N° 009-2009-SUNAT: la remuneración que se asignan los notarios no constituye gasto deducible para determinar la renta neta de tercera categoría de los mismos por el ejercicio de su función.</li> </ul>

### 2.3.3 INAFECTACIONES Y EXONERACIONES *(art. 18° y 19° de la Ley e Inciso b) del art. 8° del Reglamento)*

#### A) INAFECTACIONES

Están inafectas, entre otras:

- Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes, las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88° y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147° del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.
- Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades.
- Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.
- Las rentas y ganancias que generen los activos, que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en el país, para pensiones de jubilación. Invalidez y sobrevivencia de las rentas vitalicias provenientes del Sistema Privado de Administración de Fondo de Pensiones, constituidas de acuerdo a Ley.
- Los márgenes y retornos exigidos por la Cámara de Compensación y liquidación de Instrumento Financiero Derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato.
- Los intereses y ganancias de capital provenientes de:
  - i. Letras del Tesoro Público emitidas por la República del Perú.
  - ii. Bonos y otros títulos de deuda emitidos por la República del Perú bajo el Programa de Creadores de Mercado o el mecanismo que lo sustituya, o en el mercado internacional a partir del año 2003.
  - iii. Obligaciones del Banco Central de Reserva del Perú, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito; y las provenientes de la enajenación directa o indirecta de valores que conforman o subyacen los Exchange Traded Fund (ETF) que repliquen índices construidos teniendo como referencia instrumentos de inversión nacionales, cuando dicha enajenación se efectúe para la constitución –entrega de valores a cambio de recibir unidades de los ETF–, cancelación –entrega de unidades de los ETF a cambio de recibir valores de los ETF– o gestión de la cartera de inversiones de los ETF.
- Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, siempre que la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción (Inciso b) del artículo 3° de la Ley e inciso f) del artículo 1° del Reglamento).
- Los ingresos netos que obtienen las cooperativas provenientes de las operaciones que realicen con sus socios se encuentran inafectas al Impuesto (artículo 3° de la Ley N° 29683<sup>45</sup>).

<sup>45</sup> Ley que precisa los alcances de los artículos 3° y 66° del Decreto Legislativo 85 (Ley General de Cooperativas) cuyo TUO fue aprobado por Decreto Supremo N° 074-90-TR.



## B) EXONERACIONES

Están exonerados del Impuesto **hasta el 31 de diciembre de 2018**, entre otros (*Artículo 19° de la Ley modificado por el Artículo 3° de la Ley 30404*):

- Cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se pague con ocasión de un depósito o imposición conforme con la Ley General de Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, así como los incrementos de capital de dichos depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera, excepto cuando dichos ingresos constituyan rentas de tercera categoría.
- Las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines señalados.

La disposición estatutaria referida en el párrafo anterior no será exigible a las entidades e instituciones de cooperación técnica internacional (ENIEX) constituidas en el extranjero, las que deberán estar inscritas en el Registro de Entidades e Instituciones de Cooperación Técnica Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores.

- Los intereses que perciban o paguen las cooperativas de ahorro y crédito por las operaciones que realicen con sus socios.

Están exoneradas del Impuesto **hasta el 31 de diciembre de 2019** las rentas provenientes de la enajenación de los siguientes valores (*Artículo 2° y 4° de la Ley 30341 – Ley que fomenta la liquidez e integración del Mercado de Valores*):

Denominación	Requisitos
a) Acciones comunes y acciones de inversión.	Requisitos 1, 2 y 3
b) American Depositary Receipts (ADR) y Global Depositary Receipts (GDR).	Requisitos 1, 2 y 3
c) Unidades de Exchange Trade Fund (ETF) que tenga como subyacente acciones y/o valores representativos de deuda.	Requisitos 1 y 3
d) Valores representativos de deuda.	Requisitos 1 y 3
e) Certificados de participación de fondos mutuos de inversión en valores.	Requisitos 1 y 3
f) Certificados de participación en Fondo de Inversión en Renta de bienes Inmuebles (FIRBI) y certificados de participación en Fideicomiso de Titulización para Inversión en Renta de Bienes Raíces (FIBRA).	Requisitos 1 y 3
g) Facturas Negociables.	Solo requisito 1.

### Requisitos para exoneración:

- **Requisito 1:** Su enajenación debe ser realizada a través de un mecanismo centralizado de negociación supervisado por la Superintendencia del Mercado de Valores.
- **Requisito 2:** En un período de doce (12) meses, el contribuyente y sus partes vinculadas<sup>46</sup> no transferan, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, la propiedad del diez por ciento (10%) o más del total de los valores emitidos<sup>47</sup> por la empresa. Tratándose de ADR y GDR, este requisito se determinará considerando las acciones subyacentes.

De incumplirse el requisito previsto en este inciso, la base imponible se determinará considerando todas las transferencias que hubieran estado exoneradas durante los doce (12) meses anteriores a la enajenación.

- **Requisito 3:** Los valores deben tener presencia bursátil. Para determinar si los valores tienen presencia bursátil se tendrá en cuenta lo siguiente:

<sup>46</sup> La vinculación se calificará de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 32-A de la Ley.

<sup>47</sup> Para efectos de determinar el citado porcentaje se considerarán las transferencias que señale el Numeral 1, Artículo 4° del D.S. N° 382-2015-EF modificado con el D.S. N° 404-2016-EF

- i. Dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles anteriores a la enajenación, se determinará el número de días en los que el monto negociado diario haya superado el límite de las (4) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).
- ii. El número de días determinado de acuerdo a lo señalado en el acápite anterior se dividirá entre ciento ochenta (180) y se multiplicará por cien (100).
- iii. El resultado no podrá ser menor los siguientes ratios:
  - 5%: Valores representativos de deuda, incluidos los bonos convertibles en acciones.
  - 15%: Demás valores.

Los responsables de la conducción de los mecanismos centralizados de negociación deberán publicar diariamente la lista de los valores que cumplan con tener presencia bursátil en la apertura de las sesiones. La presencia bursátil deberá ser expresada en porcentaje e incluirá el nemónico del valor, cuando corresponda.

#### **Pérdida de la exoneración**

Si después de aplicar la exoneración, el emisor deslista los valores del Registro de Valores de la Bolsa, total o parcialmente, en un acto o progresivamente, dentro de los doce (12) meses siguientes de efectuada la enajenación, se perderá la exoneración que hubiera aplicado respecto de los valores deslistados.

#### **Comunicación a las ICLV<sup>48</sup>**

La ICLV efectuará la retención en el momento de la compensación y liquidación en efectivo, salvo que el contribuyente o un tercero autorizado, por cada operación en forma independiente, le comunique que se trata de una enajenación exonerada conforme a la presente ley.

Los responsables de la conducción de los mecanismos centralizados de negociación deberán publicar diariamente la lista de los valores que cumplan con tener presencia bursátil en la apertura de las sesiones. La presencia bursátil deberá ser expresada en porcentaje e incluirá el nemónico del valor, cuando corresponda.

### **2.3.4 DIFERENCIAS TEMPORALES Y PERMANENTES EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA (artículo 33° del Reglamento)**

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales son las divergencias que existen entre el importe en libros del balance general, que obligarán a los contribuyentes hacer el ajuste del resultado tanto contable como tributario en la declaración jurada anual.

### **2.3.5 PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA**

Mediante Decreto Legislativo N° 892<sup>49</sup> se estableció el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, mediante la distribución por parte de éstas de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. La referida participación constituye gasto deducible por la empresa, para efecto de la determinación de su renta neta.

La participación se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable. Dicho saldo se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

El porcentaje de participación se determinará según la actividad que realice la empresa de acuerdo al siguiente cuadro:

<sup>48</sup> Instituciones de Compensación y Liquidación de Valores.

<sup>49</sup> Precisado por el artículo 2° de la Ley N° 28873. La presente norma fue reglamentada mediante Decreto Supremo 009-98-TR, (Artículo 9° del Decreto Legislativo N° 677).

EMPRESAS	PARTICIPACIÓN
Pesqueras	10%
Telecomunicaciones	10%
Industriales	10%
Mineras	8%
Comercio al por mayor y al por menor	8%
Restaurantes	8%
Otras actividades	5%

#### IMPORTANTE

Para efectos de su contabilización, el Consejo Normativo de Contabilidad con Resolución N° 046-2011-EF/94, ha precisado que para el reconocimiento de las participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas determinadas sobre base tributaria, se deberá hacer de acuerdo con la NIC-19 Beneficios a los Empleados y no por analogía con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias o la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

La presente Resolución entró en vigencia el ejercicio gravable 2011.

## 2.4 RENTAS INTERNACIONALES

Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana.

Para la determinación de su renta neta de fuente extranjera deberá tener en cuenta lo establecido en los artículos 51° y 51°A de la Ley y artículos 29°-A y 29°-B del Reglamento.

En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

## 2.5 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS – ITF (Decreto Supremo N° 150-2007-EF<sup>50</sup> y normas modificatorias)

Conforme a lo establecido en el inciso g) del artículo 9° del Decreto Supremo N° 150-2007-EF, el Impuesto a las Transacciones Financieras grava los pagos, en un ejercicio gravable, de más del quince por ciento (15%) de las obligaciones del generador de rentas de tercera categoría que no haya utilizado dinero en efectivo o medios de pago.

Para este caso se aplicará el doble de la alícuota prevista para el ITF sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado.

No están comprendidas las compensaciones de primas y siniestros que las empresas de seguros hacen con las empresas coaseguradoras y reaseguradoras ni a los pagos de siniestros en bienes para reposición de activos.

En la declaración jurada anual del Impuesto que se efectúe a través del PDT N° 706 se consigna el monto total de los pagos realizados en el ejercicio gravable así como el monto de los pagos realizados en el ejercicio gravable utilizando dinero en efectivo o medios de pago.

La alícuota vigente del ITF es 0.005%<sup>51</sup>.

#### RECUERDE

Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no dan derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones por tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada o restitución de derechos arancelarios.

<sup>50</sup> Mediante el presente Decreto Supremo se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194 (Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía), el mismo que fue reglamentado mediante Decreto Supremo N° 047-2004-EF.

<sup>51</sup> La alícuota vigente fue establecida mediante Ley N° 29667.

- **Procedimiento a efectos de determinar la base imponible de las operaciones gravadas con el doble de la alícuota del ITF según inciso g) del artículo 9° del Decreto Supremo N° 150-2007-EF:**

- a) Los contribuyentes determinarán el monto total de los pagos realizados en el ejercicio gravable, tanto por obligaciones generadas en el mismo ejercicio como por obligaciones generadas en ejercicios anteriores.
- b) El monto determinado en a) se multiplicará por quince por ciento (15%).
- c) Al monto de los pagos realizados en el ejercicio sin utilizar dinero en efectivo o Medios de Pago se deducirá el resultado obtenido en b)<sup>52</sup>.
- d) La diferencia positiva determinada en c) constituye la base imponible sobre la cual se aplicará el doble de la alícuota que corresponda, prevista en el artículo 10° de la Ley.

El contribuyente presentará la declaración y efectuará el pago del doble de la alícuota del ITF conjuntamente con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto del ejercicio gravable en el cual se realizaron los pagos.

• Ejemplo:

Concepto	S/
A) Monto total de pagos realizados en el ejercicio gravable	5'875,398
B) Monto de pagos realizados en el ejercicio gravable utilizando dinero en efectivo o medios de pago	3'678,524
C) Pagos efectuados sin utilizar dinero en efectivo ni medios de pago (A - B)	2'196,874
D) 15% sobre el total de pagos realizados en el ejercicio gravable (15 % de A)	881,310
E) <b>Base Imponible</b> (Exceso del 15 % del total de pagos (C - D))	<b>1'315,564</b>
<b>Impuesto a pagar por ITF = (E) x 0.005 % x 2</b>	<b>132</b>

**2.6 COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS DE TERCERA CATEGORÍA (artículo 50° de la Ley y artículo 29° del Reglamento)**

La Ley establece que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, de acuerdo con alguno de los siguientes sistemas:

- A.** Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
- B.** Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

**IMPORTANTE**

En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas en el ejercicio deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de reducir y determinar la pérdida neta compensable por el ejercicio.

En caso que el contribuyente no arroje pérdida por el ejercicio y sólo cuente con pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, las rentas exoneradas no afectarán estas últimas pérdidas.

En ambos sistemas las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana

<sup>52</sup> Tratándose de empresas de seguros, adicionalmente deducirán las compensaciones de primas y siniestros que efectúen con las empresas coase-guradoras y reaseguradoras, así como los pagos de siniestros en bienes para reposición de activos.

originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a las empresas del Sistema Financiero reguladas por la ley N° 26702, en lo que se refiere a los resultados provenientes de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera (Tercer párrafo del artículo 50° de la Ley).

La opción del sistema a aplicar deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto y en el ejercicio que se genere dicha pérdida.

Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. Sin embargo, podría modificar el sistema de arrastre de pérdidas elegido si presenta la rectificatoria de la declaración anual donde se eligió el sistema y hasta antes del vencimiento de la declaración anual del siguiente ejercicio, conforme a lo indicado en el Informe 069-2010-SUNAT.

En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la SUNAT aplicará el sistema A.

• Ejemplos:

#### - SISTEMA A. DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS:

La empresa comercializadora El Servicial SAC arrastra para el ejercicio gravable 2014 una pérdida de S/ 75,980 generada en el ejercicio gravable 2013 por la que eligió el Sistema A de arrastre de pérdidas en dicho ejercicio, además tiene una pérdida del ejercicio 2017 de S/ 22,430 y una renta exonerada de S/ 9,360.

Concepto	Ejercicio Gravable				
	2014	2015	2016	2017	2018
Renta Neta o Pérdida del Ejercicio	25,746	19,826	21,960	(22,430)	35,978
Rentas Exoneradas				9,360	
Pérdida del ejercicio compensada	-	-	-	(13,070)**	-
Pérdidas de ejercicios anteriores	(75,980)	(50,234)	(30,408)	(8,448)*	(13,070)
Renta Neta Imponible	-	-	-	-	22,908
Impuesto a la Renta (29.5%)	-	-	-	-	6,758
<b>Pérdida Neta Compensable</b>	<b>(50,234)</b>	<b>(30,408)</b>	<b>(8,448)</b>	<b>(13,070)</b>	<b>0</b>

\* Cumplidos los 4 años en el ejercicio 2017, el saldo de la pérdida (S/ 8,448) no puede arrastrarse a los siguientes ejercicios.

\*\* Para efectos del arrastre de la pérdida tributaria del año 2017 (S/ 22,430), se deberá considerar las rentas exoneradas (S/ 9,360) entre los ingresos a fin de reducir la pérdida del ejercicio 2017 a (S/ 13,070) monto que puede arrastrarse para el ejercicio 2018.

#### - SISTEMA B. DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS:

La empresa distribuidora Santa Isabel EIRL, arrastra una pérdida de S/ 97,284 generada en el ejercicio gravable 2013 y eligió el Sistema B de arrastre de pérdidas en dicho ejercicio, además tiene una pérdida del ejercicio 2017 ascendente a S/ 32,565 y una renta exonerada de S/ 5,980.

Concepto	Ejercicio Gravable				
	2014	2015	2016	2017	2018
Renta Neta o Pérdida del Ejercicio	69,870	59,780	62,980	(32,565)	45,160
Rentas Exoneradas	-	-	-	5,980	-
Pérdida del ejercicio compensada	-	-	-	(26,585)**	-
Pérdidas de ejercicios anteriores	(97,284)	(62,349)	(32,459)	(969)*	(27,554)
Renta Neta Imponible (50%)	34,935	29,890	31,490	-	22,580
Impuesto a la Renta (30%, 28% y 29.5%)	10,481	8,369	8,817	-	6,661
<b>Pérdida Neta Compensable</b>	<b>(62,349)</b>	<b>(32,459)</b>	<b>(969)</b>	<b>(27,554)</b>	<b>(4,974)</b>

\* El saldo de la pérdida neta compensable para aplicar en el ejercicio 2017 es de (S/ 27,554) quedando un saldo por aplicar para el 2018 de (S/ 4,974), aun cuando hayan transcurrido los 4 ejercicios.

\*\* Para efectos del arrastre de la pérdida tributaria del ejercicio 2017 (S/ 32,565), se deberá considerar las rentas exoneradas (S/ 5,980), entre los ingresos, a fin de reducir la pérdida tributaria compensable del ejercicio, por lo tanto, en el presente caso tendría una pérdida del ejercicio a compensar de S/ 26,585.

### 3. TASA DEL IMPUESTO A LA RENTA (artículo 55° de la Ley y artículo 95° del Reglamento)

#### • Tasa General

El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del veintinueve como cincuenta por ciento (**29.5%**) sobre su renta neta.

- **Tasa Adicional**, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una **tasa adicional del 5%** sobre la suma a que se refiere el inciso g) del 24°- A. El impuesto determinado deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

En caso que no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disponibilidad indirecta de renta.

Los montos correspondientes a la tasa adicional no forma parte del impuesto calculado al que hace referencia el artículo 85° de la Ley (pagos a cuenta de rentas de tercera categoría).

En el artículo 13°-B<sup>53</sup> del Reglamento se establece una relación de otros gastos que deben ser considerados para calcular la tasa adicional.

Esta tasa adicional procede independientemente del resultado del ejercicio, incluso en el supuesto que haya pérdida tributaria arrastrable.

### 4. CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO (artículo 88° de la Ley y artículo 52° del Reglamento)

Los créditos contra el Impuesto permiten reducir o aminorar el Impuesto anual determinado y dependiendo del tipo de crédito pueden o no estar sujetos a devolución. A estos efectos deben considerarse los siguientes créditos en el siguiente orden de prelación:

#### A. CRÉDITO POR IMPUESTO A LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA (Inciso e) del artículo 88° de la Ley y artículo 58° del Reglamento)

Los contribuyentes que obtengan rentas de fuente extranjera gravadas con el Impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al monto del impuesto a la renta efectivamente pagado en el exterior por dichas rentas, siempre que dicho monto no exceda del importe que resulte de aplicar la **tasa media**<sup>54</sup> del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto en el extranjero con documento fehaciente.

<sup>52</sup> **Artículo 13-B.-** A efectos del inciso g) del Artículo 24-A de la Ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones:
  - El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes - RUC.
  - El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente
  - Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso.
  - Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Gastos deducibles para la determinación del Impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114 de la Ley.
6. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la Ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario."

El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

## B. CRÉDITOS POR REINVERSIONES

Entre otros:

- **Ley N° 28086<sup>55</sup> (Ley de democratización del libro y de fomento de la lectura):** Las empresas de la industria editorial en todas sus fases, así como la circulación del libro y productos editoriales afines, a cargo de empresas constituidas como personas jurídicas domiciliadas en el país, que reinviertan total o parcialmente su renta imponible, determinada de conformidad con la Ley y su Reglamento, en bienes y servicios para el desarrollo de su propia actividad empresarial o en el establecimiento de otras empresas de estos rubros, tendrán derecho a un **crédito tributario** por reinversión **equivalente a la tasa del Impuesto (30%)**, aplicable sobre el monto efectivamente reinvertido.

El crédito será aplicado con ocasión de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que comience la ejecución del programa, aprobado por la Biblioteca Nacional del Perú. En ningún caso, el presente crédito tributario podrá ser mayor al Impuesto determinado por el contribuyente. En consecuencia la parte del crédito no utilizado no podrá aplicarse contra los pagos a cuenta ni de regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, ni dará derecho a devolución alguna, ni ser transferibles a terceros.

Las empresas receptoras y los inversionistas deberán informar a la SUNAT, en su respectiva declaración jurada anual del Impuesto, los datos relativos a la inversión realizada.

La constancia de ejecución del Programa de Reinversión emitida por la Biblioteca Nacional del Perú, tendrá validez para la aplicación del presente crédito, siendo de competencia de esta entidad determinar las adquisiciones de bienes o contrataciones de servicios que deben considerarse a efecto de aprobar los Programas de Reinversión (Informe N° 093-2009-SUNAT). Al respecto, la facultad de fiscalización de SUNAT no se enerva porque sea la Biblioteca Nacional la que emita la Constancia de Ejecución del Programa de Reinversión conforme a lo indicado en el Informe N° 242-2005-SUNAT.

El presente crédito se aplica hasta el 31 de diciembre de 2018.

- **Ley N° 30220<sup>56</sup> (Ley Universitaria):** Mediante la presente norma las universidades privadas societarias que generan utilidades se sujetan al régimen del Impuesto a la Renta, salvo que reinviertan dichas utilidades, en la mejora de la calidad de la educación que brindan, caso en el que pueden acceder a un crédito tributario por reinversión equivalente hasta el 30% del monto reinvertido.

Los programas de reinversión de utilidades de las universidades privadas societarias deben contener la información sobre la universidad, incluyendo la designación de sus representantes legales y la persona responsable del programa durante su periodo de desarrollo, la exposición de motivos, el informe de autoevaluación general y la definición de los objetivos del programa, acorde con la finalidad de la presente Ley; la información detallada, priorizada y valorizada sobre las inversiones, la adquisición de bienes y la contratación de servicios, las donaciones y el monto estimado y número de becas; así como la declaración de acogimiento al beneficio y el compromiso de cumplimiento de sus disposiciones y del propio programa. Su presentación, ejecución, fiscalización, ajustes, términos y renovación se rigen por las normas sobre la materia.

El presente beneficio se aplicará sobre las rentas que se devenguen a partir del 01 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2017 inclusive.

<sup>54</sup> La tasa media resulta de aplicar la siguiente fórmula:

TASA MEDIA APLICABLE A LA RENTA ABONADO EN EL EXTRANJERO	
$\text{Tasa media} = \frac{\text{Impuesto calculado}}{\text{RNE} + \text{RNFE} + \text{PEA}} \times 100$	
Dónde:	
RNE = Renta neta empresarial o tercera categoría	
RNFE = Renta neta de fuente extranjera	
PEA = Pérdida de ejercicios anteriores	

<sup>55</sup> Reglamentada mediante Decreto Supremo N° 008-2004-ED publicado el 19.05.2004.

<sup>56</sup> Publicada el 09 de julio de 2014

### **C. SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO DE EJERCICIOS ANTERIORES** *(inciso c) del artículo 88° de la Ley)*

Los contribuyentes deducirán los saldos a favor del impuesto de ejercicios anteriores, reconocidos por la SUNAT o establecidos en las declaraciones juradas anteriores, siempre que no hayan solicitado su devolución, o no hayan sido aplicados contra los pagos a cuenta y las Declaraciones Juradas no hayan sido impugnadas.

### **D. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA ACREDITADOS CONTRA EL ITAN** *(artículo 8° de la Ley N° 28424 y artículos 11°, 14° y 15° de su Reglamento Decreto Supremo N° 025-2005-EF)*

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana que ejerzan la opción de utilizar contra el Impuesto Temporal a los Activos Netos hasta el límite del mismo, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto, podrán usar dichos pagos a cuenta como crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto anual del ejercicio.

### **E. PAGOS A CUENTA MENSUALES DEL EJERCICIO** *(artículo 87° e inciso b) del artículo 88° de la Ley)*

Los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio, de acuerdo a lo establecido en el artículo 85° de la Ley y 54° del Reglamento, se aplicarán contra la regularización del Impuesto. Si el monto de los pagos a cuenta excediera del Impuesto anual que corresponde abonar al contribuyente, éste podrá optar por solicitar la devolución de dicho exceso o por su aplicación contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración jurada anual.

El tercer párrafo de la Primera Disposición Final de la Ley N° 28843 (Ley que precisa la aplicación de las normas de ajuste por inflación del Balance General con incidencia tributaria en períodos deflacionarios), dispuso que los pagos efectuados como consecuencia de la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07528-2-2005 y N° 01644-1-2006, constituyen pagos indebidos para el contribuyente y éste podrá optar por solicitar la devolución o por excepción, aplicarlos como crédito contra futuros pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta.

### **F. RETENCIONES POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA** *(inciso f) del artículo 71° y artículo 73°-B de la Ley y artículo 54°-A del Reglamento).*

- **Las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de los Fondos de Inversión, así como las Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicometidos y los Fiduciarios de Fideicomisos Bancarios**, retendrán el Impuesto por las rentas que correspondan al ejercicio y que constituyan rentas de tercera categoría para los contribuyentes, aplicando la tasa de 29.5% sobre la renta neta devengada en dicho ejercicio.

Las personas, empresas o entidades que paguen o acrediten rentas de tercera categoría a sujetos domiciliados, designadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria mediante resolución de Superintendencia.

Las retenciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca dicha entidad.

Si el contribuyente del impuesto se encontrara sujeto a una tasa distinta de la señalada en el párrafo anterior, por las rentas a que se refiere dicho párrafo, la retención se efectuará aplicando la tasa a la que se encuentre sujeto, siempre que las rentas generadas por los Fideicomisos Bancarios, los Fondos de Inversión Empresarial o por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, se deriven de actividades que encuadren dentro de los supuestos establecidos en las leyes que otorgan el beneficio; para lo cual el contribuyente deberá comunicar tal circunstancia al agente de retención, conforme lo establezca el Reglamento (Artículo 54°-A).

El pago del impuesto retenido que corresponda al ejercicio, procederá una vez deducidos los créditos a que se refiere el artículo 88° de la ley y se efectuará hasta el vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de febrero del siguiente ejercicio.

En caso que se realicen redenciones o rescates con anterioridad al cierre del ejercicio, la retención sobre las rentas de tercera categoría debe efectuarse sobre la renta devengada a tal fecha. El pago de la retención deberá abonarse dentro de los plazos previstos para las obligaciones de periodicidad mensual.



- **Sujetos domiciliados que hayan sido objeto de retenciones** de personas, empresas o entidades designadas mediante Resolución de Superintendencia.

Mediante Resolución de Superintendencia N° 234-2005/SUNAT, se ha aprobado la regulación del régimen de retenciones del Impuesto aplicable a las operaciones por las cuales el adquirente está obligado a emitir liquidaciones de compra o que, sin estarlo, emita documentos como liquidaciones de compra. Dicha norma, señala que serán sujetos de la retención:

- i) Las personas naturales que efectúen la transferencia de los bienes contenidos en el numeral 3 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, siempre que estas personas no entreguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC.
- ii) Las personas naturales que, sin encontrarse dentro de los supuestos del numeral 3 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago, reciban documentos emitidos como liquidaciones de compra.

**G. SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR** (*artículos 34° y 35° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias*)

El saldo a favor del exportador correspondiente al Impuesto General a las Ventas, originado por sus adquisiciones de bienes y servicios que no haya sido aplicado contra sus operaciones gravadas con dicho impuesto por ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, podrá compensarse automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

**H. IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS** (*artículo 8° de la Ley N° 28424 y normas modificatorias y artículos 9° y 10° del Decreto Supremo N° 025-2005-EF*)

El saldo del Impuesto Temporal a los Activos Netos efectivamente pagado que no hubiera sido acreditado contra los pagos a cuenta podrá utilizarse como crédito contra el pago de regularización del Impuesto del ejercicio gravable al que corresponda.

El saldo del Impuesto Temporal a los Activos Netos no aplicado como crédito contra los pagos a cuenta y/o de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, no podrá ser aplicado contra los futuros pagos del Impuesto.

En caso de que se opte por la devolución del saldo no aplicado, éste derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto, para lo cual deberá consignar el saldo en la casilla 279 "saldo del ITAN no aplicado como crédito" del PDT N° 706

Los pagos por el ITAN realizados con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto del ejercicio gravable al cual corresponden o al vencimiento de tal plazo, lo que hubiera ocurrido primero, no son susceptibles de devolución, sin embargo, **son deducibles** para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio gravable al cual corresponde dicho tributo, en tanto se cumpla con el principio de causalidad, conforme a lo dispuesto por el Informe N° 034-2007-SUNAT/2B0000.

**I. LEY N° 29230**<sup>57</sup> (*Ley que impulsa la inversión pública regional y local con participación del sector privado*)

La presente ley tiene por objetivo impulsar la ejecución de proyectos de inversión pública de impacto regional y local, con participación del sector privado, mediante la suscripción de convenios con los gobiernos regionales y/o locales.

Para estos efectos las empresas privadas que firmen convenios podrán financiar y/o ejecutar proyectos de inversión pública en el marco del Sistema Nacional de Inversión Pública, que deberán estar en armonía con las políticas y planes de desarrollo nacional, regional y/o local y contar con la declaratoria de viabilidad.

Para efectos de cancelación del monto que invierta la empresa privada en la ejecución de los proyectos de inversión se emiten los "Certificados Inversión Pública, Regional y Local – Tesoro Público" (CIPRL).

En consecuencia el CIPRL es un documento emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección Nacional del Tesoro Público, que tiene por finalidad la cancelación del monto que invierta la empresa privada en la ejecución de los proyectos de inversión. Este tiene una **validez de diez años** contados a partir de su emisión, hasta por el monto total de la inversión que haya asumido la empresa privada.

<sup>57</sup> Reglamentada mediante Decreto Supremo N° 409-2015-EF.

La empresa privada utilizará los CIPRL, única y exclusivamente para sus pagos a cuenta y de regularización de Impuesto de tercera categoría a su cargo, incluyendo los intereses moratorios del artículo 33° del Código Tributario. Los CIPRL no podrán ser aplicados contra el pago de multas.

La empresa privada utilizará los CIPRL en el ejercicio corriente hasta por un porcentaje máximo de 50% del Impuesto calculado en la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio anterior, presentada a la SUNAT. Para tal efecto:

- a) Se considerará la declaración jurada anual del Impuesto original, sustitutoria o rectificatoria siempre que esta última hubiera surtido efecto a la fecha de utilización de los CIPRL y se hubiera presentado con una anticipación no menor de diez (10) días hábiles a dicha utilización.
- b) Se entenderá por Impuesto calculado, al importe resultante de aplicar sobre la renta neta la tasa del 29.5% o aquella a la que se encuentre sujeta la empresa privada.

## 5. TASAS ESPECIALES DEL IMPUESTO A LA RENTA

### 5.1. PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA AMAZONÍA (Ley N° 27037 y Decreto Supremo N° 103-99-EF)

La presente ley surgió con el objeto de promover el desarrollo sostenible de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada. Producto de ello la presente norma contempla, respecto del Impuesto, tasas diferenciadas y rebajadas a efectos de atraer la inversión.

De esta manera se establece tasas del 10%, 5% y exoneración del Impuesto dependiendo de la ubicación dentro de la Amazonía y de la actividad llevada a cabo conforme a lo siguiente:

- **Tasa de 10%:** Los contribuyentes ubicados en la Amazonía dedicados principalmente a actividades agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización (comprendidas en las Divisiones 15 a 37 de la CIU) de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto correspondiente a las rentas de tercera categoría la tasa del 10%.

La mencionada tasa aplica también a los contribuyentes que se dediquen a actividades de transformación o procesamiento de la palma aceitera, el café y el cacao.

- **Tasa del 5%:** Los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, dedicados principalmente a actividades agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo, actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización (comprendidas en las Divisiones 15 a 37 de la CIU) de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto correspondiente a las rentas de tercera categoría la tasa del 5%.

La mencionada tasa aplica también a los contribuyentes que se dediquen a actividades de transformación o procesamiento de la palma aceitera, el café y el cacao.

- **Exoneración del Impuesto:** Se encuentran exoneradas del Impuesto, las empresas ubicadas en la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito. Para estos efectos los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo son la yuca, soya, arracacha, uncuca, urena, palmito, pijuayo palmito, pijuayo, aguaje, anona, caimito, carambola, cocona, guanábano, guayabo, marañón, pomarosa, taperibá, tangerina, toronja, zapote, camu camu, uña de gato, achiote, caucho, piña, ajonjolí, castaña, yute y barbasco

Tratándose de la palma aceitera, el café y el cacao, la exoneración sólo será de aplicación a la producción agrícola de los mencionados bienes.

En caso de empresas que realicen varias de las actividades señaladas en los párrafos anteriores o que las realicen en distintos ámbitos geográficos, y producto de ello les otorgue la posibilidad de aplicar distintas tasas para el Impuesto, deberán aplicar la tasa más alta.

Sin embargo, si dentro de las actividades señaladas en los párrafos anteriores se realizan actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo, procederá la exoneración del Impuesto sólo si éstas constituyen la actividad principal de la empresa por sí solas; caso contrario será de aplicación la tasa más alta.

Sólo para efectos de la presentación mediante el PDT N° 706 se ha clasificado los ámbitos geográficos incluidos en la presente norma en Zona 1 y Zona 2<sup>58</sup>. De esta manera las empresas que se ubiquen, para efectos del PDT N° 706, en la Zona 1 se les calculará el Impuesto con la tasa del 10%. Por el contrario los que se ubiquen en la Zona 2 se les calculará el Impuesto con la tasa del 5%.

## **5.2 ZONAS ESPECIALES DE DESARROLLO (ZED) antes CENTROS DE EXPORTACIÓN, TRANSFORMACIÓN, INDUSTRIA, COMERCIALIZACIÓN Y SERVICIOS – CETICOS (Ley N° 30446, Decreto Supremo N° 112-97-EF y Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI)**

Los CETICOS ahora ZED son organismos públicos descentralizados del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo - MINCETUR, que cuentan con personería jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, técnica, económica, financiera y operativa, creados sobre la base del área e infraestructura de las Zonas Francas Industriales de Ilo, Matarani y Paita y sobre la Zona de Tratamiento Especial Comercial de Tacna – ZOTAC y por extensión Tumbes<sup>59</sup>.

En los ZED se puede prestar servicios de reparación, reacondicionamiento de mercancías, modificaciones, mezcla, envasado, maquila, transformación, perfeccionamiento activo, distribución y almacenamiento de bienes, entre otros, todos ellos exonerados de impuestos directos e indirectos. Están incluidas en este beneficio la transferencia de bienes y la prestación de servicios entre los usuarios instalados en los ZED.

Las empresas constituidas o establecidas en los mencionados ZED están exoneradas del Impuesto hasta el 31 de diciembre de 2042<sup>60</sup>.

Cabe mencionar que no resultan aplicables a la ZOFRATACNA y la Zona Comercial de Tacna las disposiciones contenidas para los ZED de Ilo, Matarani y de Paita<sup>61</sup>.

Las ZED podrán implementar en las zonas de extensión hasta el 30% del terreno que tiene asignado, para la instalación de empresas que realicen actividades diferentes a las permitidas en dichas zonas, las cuales no gozarán de ningún beneficio tributario otorgado por ley a las ZED.

## **5.3 ZONA FRANCA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA (Ley N° 27688 y Decreto Supremo N° 002-2006-MINCETUR)**

Se entiende por Zona Franca a la parte del territorio nacional perfectamente delimitada en la que las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos e impuestos de importación, bajo la presunción de extraterritorialidad aduanera, gozando de un régimen especial en materia tributaria.

La Zona Franca de Tacna (ZOFRATACNA) está constituida sobre el área física del actual CETICOS ahora ZED de Tacna<sup>62</sup>. La Zona Comercial de Tacna comprende el distrito de Tacna de la provincia de Tacna, así como el área donde se encuentran funcionando los mercadillos en el distrito del Alto de la Alianza de la provincia de Tacna.

En la **ZOFRATACNA** se podrán desarrollar actividades industriales, agroindustriales, de maquila, ensamblaje y de servicios, los que incluyen, el almacenamiento o distribución, desembalaje, embalaje, envasado, rotulado, etiquetado, división, exhibición, clasificación de mercancías, entre otros; así como la reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera, de acuerdo a la lista aprobada por resolución ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas.

<sup>58</sup> - **Zona 1:** Los departamentos, provincias y distritos comprendidos en la Ley N° 27037, no incluidos en la Zona 2. / - **Zona 2:** Los departamentos de Loreto y Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali.

<sup>59</sup> El ZED antes CETICOS Tumbes fue creado mediante Ley N° 29704 y le resultan aplicables los beneficios establecidos en el Decreto Supremo 112-97-EF conforme a lo establecido en el artículo 4° de la mencionada Ley.

<sup>60</sup> Plazo prorrogado por la Ley N° 30446.

<sup>61</sup> Disposición establecida mediante la Tercera Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27688 vigente a partir del 18.12.2002.

<sup>62</sup> El ZED (antes CETICOS) Tacna está constituido sobre la base del área de 394.5 hectáreas que comprende el Complejo de Depósitos Francos de Tacna, ubicado en el km. 1,303 de la carretera Panamericana Sur.

Los usuarios que realicen las mencionadas actividades se encuentran **exonerados del Impuesto**, hasta el 31 de diciembre de 2032<sup>63</sup>.

Respecto de la Zona Comercial de Tacna, las mercancías que en ella se internen, que se encuentran en la relación de bienes susceptibles de ser comercializados en dicha zona y que se han internado a través de los depósitos francos de la ZOFRATACNA están exoneradas del Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo y demás tributos que gravan las operaciones de venta de bienes en dicha Zona, con excepción del Impuesto a la Renta.

#### **5.4 PROMOCIÓN AL SECTOR AGRARIO (Ley N° 27360<sup>64</sup> y Decreto Supremo N° 049-2002-AG)**

Son beneficiarios de la presente ley, las personas naturales o jurídicas que desarrollen principalmente actividades de cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal. También se encuentran dentro de sus alcances, las personas naturales o jurídicas que realicen actividad agro industrial, siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y provincia Constitucional del Callao. No están comprendidas en los beneficios las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza.

Para los mencionados sujetos se les aplica como tasa del Impuesto el **15%**.

También se encuentran comprendidos como beneficiarios de la presente norma los productores agropecuarios organizados en cadenas productivas y conglomerados, en lo que les fuera aplicable, de acuerdo a lo establecido en el artículo 7° de la Ley N° 28846 (Ley para el fortalecimiento de las cadenas productivas y conglomerados).

#### **5.5 PROMOCIÓN PARA EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS EN ZONAS ALTOANDINAS (Ley N° 29482 y Decreto Supremo N° 051-2010-EF).**

La presente norma tiene por objeto promover y fomentar el desarrollo de actividades productivas y de servicios, que generen valor agregado y uso de mano de obra en zonas altoandinas, para aliviar la pobreza.

Están comprendidos en los alcances de la presente ley las personas naturales, micro y pequeñas empresas, cooperativas, empresas comunales y multicomunales que tengan su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción en las zonas geográficas andinas ubicadas a partir de los 2,500 msnm. y las empresas en general que, cumpliendo con los requisitos de localización antes señalados, se instalen a partir de los 3,200 msnm y se dediquen a alguna de las siguientes actividades: piscicultura, acuicultura, procesamiento de carnes en general, plantaciones forestales con fines comerciales o industriales, producción láctea, crianza y explotación de fibra de camélidos sudamericanos y lana de bovinos, agroindustria, artesanía y textiles.

Están excluidas de los alcances de esta ley las capitales de departamento.

Las personas naturales o jurídicas comprendidas en los alcances de la presente ley se encuentran **exoneradas del Impuesto**, hasta el 31 de diciembre de 2019.

A efectos de una mejor comprensión de los sujetos y actividades comprendidas en la presente norma tenemos el siguiente cuadro:

---

<sup>63</sup> Plazo prorrogado según lo establecido en la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29739.

<sup>64</sup> La Ley N° 28810, amplía la vigencia de la Ley N° 27360 hasta el 31.12. 2021.

	SUJETO	ACTIVIDADES ECONÓMICAS	ALTITUD
<b>UNIDADES PRODUCTIVAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personas naturales,</li> <li>• Micro y pequeñas empresas inscritas en el REMYPE,</li> <li>• Cooperativas constituidas al amparo del Decreto Supremo N° 074-90-TR,</li> <li>• Empresas comunales y multicomunales constituidas al amparo del Decreto Supremo N° 045-93-AG</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Acuicultura y piscicultura (reguladas por Ley N° 27460).</li> <li>2. Procesamiento de carnes en general (CIU – Clase 1511).</li> <li>3. Plantaciones forestales para fines comerciales o industriales (literal a del numeral 2 del artículo 8° de la Ley 27308).</li> <li>4. Producción láctea (actividades CIU 1520).</li> <li>5. Crianza y explotación de fibra de camélidos sudamericanos.</li> <li>6. Agroindustria: comprende la actividad productiva dedicada a transformación primaria de productos agropecuarios, efectuada directamente por el propio productor o por otro distinto a éste.</li> <li>7. Artesanía: Comprende actividades destinadas a la elaboración y producción de bienes, ya sea totalmente a mano o con ayuda de herramientas manuales, e incluso medios mecánicos, siempre y cuando el valor agregado principal sea compuesto por la mano de obra directa y esta continúe siendo el componente más importante del producto acabado.</li> <li>8. Textiles (actividades descritas en División 17, y en la clase 1810 de la División 18 CIU).</li> </ol> <p><u>Se excluyen:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las actividades de comercio, entendidas como aquellas que venden, sin transformar, bienes al por mayor o por menor.</li> <li>• Los servicios realizados por terceros aun cuando formen parte del proceso productivo.</li> </ul>	<p><b>A partir de los 2,500 msnm.</b> Si su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción se encuentran ubicados en las zonas altoandinas a partir de los 2,500 msnm.</p> <p><b>Exclusión:</b> Se encuentran excluidos los distritos donde se encuentran ubicadas las capitales de departamento.</p>
<b>EMPRESAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las demás personas jurídicas consideradas como tales para efecto del Impuesto no incluidas como Unidades Productivas, con ventas superiores al límite máximo establecido para las pequeñas empresas</li> </ul>	<p><b>A partir de los 3,200 msnm.</b> Si su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción se encuentran ubicados en las zonas alto andinas a partir de los 3,200 msnm.</p> <p><b>Exclusión</b> Se encuentran excluidos los distritos donde se encuentran ubicadas las capitales de departamento.</p>	

## 5.6 PROMOCIÓN DE LA INCLUSIÓN DE LOS PRODUCTORES AGRARIOS A TRAVÉS DE LAS COOPERATIVAS (Ley N° 29972 y Decreto Supremo N° 188-2013-EF)

Por medio de esta norma se busca promover la inclusión de los productores agrarios a través de las cooperativas, mejorando su capacidad de negociación y generando economías de escala, permitiéndoles insertarse competitivamente en el mercado.

Para ello se establece como Cooperativa a la cooperativa de usuarios que por su actividad económica califique como Cooperativa Agraria, Cooperativa Agraria Azucarera, Cooperativa Agraria Cafetalera, Cooperativa Agraria de Colonización y Cooperativa Comunal de acuerdo a lo señalado en la Ley General de Cooperativas<sup>65</sup>.

Las mencionadas Cooperativas son sujetos del Impuesto de acuerdo a lo siguiente:

a) Cuando sus ingresos netos del ejercicio provengan principalmente de operaciones realizadas con sus socios o de las transferencias a terceros de los bienes adquiridos a sus socios, aplican la tasa de **15%** para la determinación del Impuesto anual. Se considera que se cumple con ello cuando tales ingresos superan el 80% del total de los ingresos netos del ejercicio.

b) De no cumplirse lo señalado en el inciso a), se aplica la tasa de **29.5%**.

<sup>65</sup> Aprobado por Decreto Legislativo N° 85.

## 6. RÉGIMEN MYPE (RMT) TRIBUTARIO DEL IMPUESTO A LA RENTA<sup>66 67 68</sup>

El Decreto Legislativo N° 1269 tiene por objeto establecer el Régimen MYPE Tributario - RMT que comprende a los contribuyentes a los que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, domiciliados en el país; siempre que sus ingresos netos no superen las 1700 UIT en el ejercicio gravable.

Resultan aplicables al RMT las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias, en lo no previsto en el decreto legislativo, en tanto no se le opongan.

### Sujetos no Comprendidos:

No están comprendidos en el RMT los que incurran en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Tengan vinculación, directa o indirectamente, en función del capital con otras personas naturales o jurídicas; y, cuyos ingresos netos anuales en conjunto superen el límite de 1700 UIT.

Los casos de vinculación son los establecidos en los numerales 1, 2 y 4 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Sean sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

c) Hayan obtenido en el ejercicio gravable anterior ingresos netos anuales superiores a 1700 UIT.

### Determinación del impuesto a la renta en el RMT

Los sujetos del RMT determinarán la renta neta de acuerdo a las disposiciones del Régimen General contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias.

### Tasa del Impuesto

El impuesto a la renta a cargo de los sujetos del RMT se determinará aplicando a la renta neta anual determinada de acuerdo a lo que señale la Ley del Impuesto a la Renta, la escala progresiva acumulativa de acuerdo al siguiente detalle:

RENTA NETA ANUAL	TASAS
Hasta 15 UIT	10%
Más de 15 UIT	29,50%

### Pagos a cuenta

Los sujetos del RMT cuyos ingresos netos anuales del ejercicio no superen las 300 UIT declararán y abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, la cuota que resulte de aplicar el uno por ciento (1.0%) a los ingresos netos obtenidos en el mes.

Estos sujetos podrán suspender sus pagos a cuenta conforme a lo que disponga el reglamento del presente decreto legislativo.

Los sujetos del RMT que en cualquier mes del ejercicio gravable superen el límite a que se refiere el numeral anterior, declararán y abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta conforme a lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y normas reglamentarias.

Estos sujetos podrán suspender sus pagos a cuenta y/o modificar su coeficiente conforme a lo que establece el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La determinación y pago a cuenta mensual tiene carácter de declaración jurada.

### Libros y Registros Contables

Los sujetos del RMT deberán llevar los siguientes libros y registros contables:

<sup>66</sup> Aprobado por Decreto Legislativo N° 1269 (Publicado el 20.12.2016) y su Reglamento el D.S.N° 403-2016-EF (publicado el 31.12.2016)

<sup>67</sup> Informe 005-2017-SUNAT/7T0000

<sup>68</sup> Informe 056-2017-SUNAT/5D0000

- a) Con ingresos netos anuales hasta 300 UIT: Únicamente llevarán Registro de Ventas, Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado<sup>69</sup>.
- b) Con ingresos brutos anuales de 300 UIT hasta 500 UIT deben llevar Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Compras y Registro de Ventas e Ingresos<sup>70</sup>.
- c) Con ingresos brutos anuales de 500 UIT hasta 1700 UIT deben llevar Libro de Inventarios y Balances, Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Compras y Registro de Ventas e Ingresos<sup>71</sup>.
- d) Los indicados en los literales a) y b) podrían estar obligados a los siguientes libros<sup>72</sup> de acuerdo a las normas de la ley del impuesto a la renta: Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, Registro de Activos Fijos, Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, Registro de Inventario Permanente Valorizado.

### **Afectación al Impuesto Temporal a los Activos Netos**

Los sujetos del RMT cuyos activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior superen el S/ 1 000 000,00 (un millón y 00/100 soles), se encuentran afectos al Impuesto Temporal a los Activos Netos a que se refiere la Ley N° 28424 y normas modificatorias.

### **Gastos deducibles**

Existen gastos que de acuerdo a las reglas generales de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, requieren ser anotadas en los libros y registros contables para que sean deducibles y considerando que los sujetos del RMT no se encuentran obligados a llevar todos estos libros y registros es que se ha dispuesto precisar las formalidades que deberán cumplir los sujetos del RMT cuyos ingresos netos anuales no superen las 300 UIT de acuerdo a lo siguiente:

#### **a. Para los gastos por depreciación del activo fijo:**

Los sujetos del RMT que no se encuentren obligados a llevar el Registro de Activos Fijos referido en el Artículo 22° del Reglamento, podrán considerar como depreciación aceptada tributariamente aquella que se encuentre contabilizada, dentro del ejercicio gravable, en el **Libro Diario de Formato Simplificado**, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y en su reglamento para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En estos casos, el contribuyente deberá contar con la documentación detallada que sustente el registro contable, identificando cada activo fijo, su costo, la depreciación deducida en el ejercicio, la depreciación acumulada y el saldo de su valor al cierre del ejercicio.

#### **b. Para los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden:**

Los sujetos del RMT que no se encuentren obligados a llevar el Libro de Inventarios y Balances cumplirán el requisito sobre la provisión al cierre del ejercicio referido en el literal b) del numeral 2) del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si dicha provisión figura en el **Libro Diario de Formato Simplificado** en forma discriminada de tal manera que pueda identificarse al deudor, el comprobante de pago u operación de la deuda a provisionar y el monto de la provisión.

#### **c. Desmedros de existencias:**

Tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, se aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha de la destrucción de los bienes.

<sup>69</sup> Artículo 11 del D.Leg N° 1269

<sup>70</sup> Segundo párrafo del Artículo 65 de la LIR y Resolución de Superintendencia N° 045-2017 publicada el 16 de febrero de 2017

<sup>71</sup> R.S.N° 234-2006 publicada el 30.12.2006 modificada por la R.S.N° 226-2013 publicada el 23.07.2013

<sup>72</sup> Numeral 12.5, Artículo 12° de la R.S. 234-2006/SUNAT.

Alternativamente, se podrá deducir el desmedro de las existencias que se destruyan en presencia del contribuyente o de su representante legal, según corresponda, a cuyo acto podrá asistir el fedatario que designe la Administración Tributaria, sujeto al procedimiento que establezca mediante resolución de superintendencia, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

- i) la zona geográfica donde se encuentren almacenadas las existencias;
- ii) la cantidad, volumen, peso o valor de las existencias;
- iii) la naturaleza y condición de las existencias a destruir; y
- iv) la actividad del contribuyente.

#### **Exclusiones al RMT**

Se encuentran excluidos del RMT aquellos contribuyentes comprendidos en los alcances de la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía y norma complementaria y modificatorias; Ley N° 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario y normas modificatorias; la Ley N° 29482, Ley de Promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas, Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna y normas modificatorias tales como la Ley N° 30446, Ley que establece el marco legal complementario para las Zonas Especiales de Desarrollo, la Zona Franca y la Zona Comercial de Tacna; y normas reglamentarias y modificatorias.

## **7. BALANCE DE COMPROBACIÓN**

Los sujetos que al 31 de diciembre de 2017 hubieran obtenido ingresos iguales o superiores a 300 (trescientas) UIT correspondientes al referido ejercicio, estarán obligados a consignar en la Declaración presentada mediante el PDT N.° 706 Renta Anual 2017 Tercera categoría e ITF o Formulario Virtual – FV 706 – Renta Anual 2017 Tercera Categoría, según corresponda, como información adicional un balance de comprobación.

El monto de los ingresos se determinará por la suma de los importes consignados en las casillas 463 (ventas netas), 473 (ingresos financieros gravados), 475 (otros ingresos gravados) y 477 (enajenación de valores y bienes del activo fijo), del PDT N.° 706 Renta Anual 2017 Tercera categoría e ITF o Formulario Virtual – FV 706 – Renta Anual 2017 Tercera Categoría. Tratándose de la casilla 477 solamente se considerará el monto de los ingresos gravados.

No estarán obligados a consignar la información señalada en el punto anterior:

- a) Las empresas supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones: empresas bancarias, empresas financieras, empresas de arrendamiento financiero, empresas de transferencias de fondos, empresas de transporte, custodia y administración de numerario, empresas de servicios fiduciarios, almacenes generales de depósito, empresas de seguros, cajas y derramas, administradoras privadas de fondos de pensiones, cajas rurales de ahorro y crédito, cajas municipales, entidades de desarrollo a la pequeña y microempresa (EDPYMES), empresas afianzadoras y de garantías y el Fondo MIVIVIENDA S.A.
- b) Las cooperativas.
- c) Las entidades prestadoras de salud
- d) Los concesionarios de transporte de hidrocarburos por ductos y de distribución de gas por red de ductos.
- e) Los sujetos que durante el ejercicio gravable 2017 obtuvieron únicamente rentas exoneradas
- f) Las empresas Administradoras de Fondos Colectivos sólo por las operaciones registradas considerando el plan de cuentas del Sistema de Fondos Colectivos.

## **8. SOLICITUD DE APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO<sup>73</sup>**

La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización del impuesto a la renta de tercera categoría, incluida la correspondiente a la regularización que deben realizar los sujetos del Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta, puede presentarse:

<sup>73</sup> Resolución de Superintendencia N° 036-2017/SUNAT publicada el 12.02.2017



1. Inmediatamente después de realizada la presentación de la declaración jurada anual de dicho impuesto siempre que:
  - Los ingresos anuales del solicitante no hayan superado las ciento y cincuenta (150) UIT en el período materia de la solicitud;
  - La referida declaración se presente dentro del plazo establecido de acuerdo con el cronograma aprobado para dicho efecto;
  - Se ingrese al enlace que se encuentre habilitado en SUNAT Operaciones en Línea, y
  - Se siga el procedimiento establecido en el artículo 5 de la R.S. 036-2017/SUNAT, con excepción de lo dispuesto en los numerales 5.1 y 5.2 del referido artículo.
2. A partir del sexto día hábil siguiente a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del referido impuesto, cuando los ingresos anuales del solicitante no hayan superado las ciento y cincuenta (150) UIT en el período materia de la solicitud y:
  - Habiendo presentado la referida declaración dentro del plazo establecido en el cronograma aprobado para tal efecto, no hubiera ingresado al enlace a que se refiere el numeral anterior o,
  - Cuando el solicitante no presente la referida declaración dentro del plazo establecido en el cronograma aprobado para tal efecto.
3. A partir del primer día hábil del mes de mayo del ejercicio en el cual se produce su vencimiento, siempre que a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento hayan transcurrido cinco (5) días hábiles de la presentación de la referida declaración.

## 9. TIPO DE CAMBIO AL CIERRE DEL EJERCICIO 2017 *(inciso b) del Artículo 34° de reglamento*

Superintendencia de Banca, Seguros y AFP: Compra y Venta de Moneda Extranjera al cierre de operaciones del año 2017.

MONEDA	COMPRA	VENTA
DÓLAR N.A	3.238	3.245

## 10. REMUNERACION MINIMA VITAL – RMV *(Decreto Supremo N° 005-2016-TR)*<sup>74</sup>

Vigente desde el 01 de mayo de 2016	S/ 850.00
-------------------------------------	-----------

## 11. DIFERENCIA DE CAMBIO

**(RTF de Observancia obligatoria N° 02760-5-2006)**

“Las ganancias por diferencia de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a que se refiere el Artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta”.

**(RTF de Observancia obligatoria N° 11116-4-2015)**

“Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.”

**(RTF de Observancia obligatoria N° 08678-2-2016)**

“Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera”.

<sup>74</sup> El Decreto Supremo N° 005-2016-TR fue publicada en el diario oficial el Peruano el 31.03.2016.



 [renta.sunat.gob.pe/2017](http://renta.sunat.gob.pe/2017)

 Central de consultas:  
0801-12-100 / (01) 315-0730

 [guiatributaria](#)

 [@SUNAToficial](#)

 [GuiaTributaria SUNAT](#)