



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema I: El Criterio de lo Devengado
en el Impuesto la Renta

Ponente Individual
Percy Castle Alvarez-Masa

**EL PRINCIPIO DE LO DEVENGADO COMO CRITERIO DE
RETENCION EN LA FUENTE PARA EL CASO DEL IMPUESTO
A LA RENTA**

OBJETIVO

A raíz de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta dispuesta por la Ley N° 27365, con vigencia a partir del ejercicio 2001, se ha alterado el sistema de retención que se establecía para las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.

En esta ponencia preparada para los fines de las VII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, queremos puntualizar algunos efectos derivados de dicha modificación, consignando nuestra posición sobre el particular.

PREAMBULO

Los tributos constituyen la obligación impuesta por la ley a la sociedad con el objetivo de que ella, de manera directa o indirecta, contribuya con la generación de los recursos que el Estado requiere para el cumplimiento de las actividades que la propia ley le impone.

Lo ideal es que esta obligación legal se realice en función a la capacidad que tiene cada miembro de la sociedad para contribuir con la generación de los recursos estatales (aplicación del principio de "capacidad contributiva"). Entre los índices básicos para medir tal capacidad, está el de la renta que obtiene el individuo contribuyente¹, punto

¹ De manera general, la doctrina reconoce tres índices básicos de capacidad contributiva, a saber: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina se inclina en el sentido que la percepción de la renta es la mejor manera de medir la capacidad contributiva, por ende, el Impuesto a la Renta es un tributo que en principio mide dicha capacidad.



de partida para la determinación legislativa de los tipos de imposición a la renta.

En el caso de nuestra legislación, el gravamen sobre las rentas dispuesto por la legislación del IR², precisa ciertas variables para la determinación de la capacidad contributiva y la subsiguiente obligación del pago del impuesto³. La elemental, es que el contribuyente obtenga una renta, tal y como ésta ha sido definida en la ley. A partir de ello el Estado tiene el interés y el derecho a pedir al beneficiario de la renta su contribución. Si no existe renta, el Estado no podría exigir el pago de tributo alguno. De lo contrario, estaría ejerciendo un acto confiscatorio.

En tal sentido, siendo la renta el objeto imponible del IR, el momento en tal renta se "produce"⁴ da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. La fijación de ese momento, es decir, aquel en que se genera el hecho imponible, tiene importancia principalmente para la imputación de la renta al año o ejercicio fiscal y, en consecuencia, para aplicar una serie de aspectos destinados al pago del impuesto.

Tal como señala Enrique J. Reig (al referirse a la legislación Argentina respecto al Impuesto a las Ganancias, aplicable por igual al caso del IR peruano), la legislación no alude a un momento particular de verificación del hecho imponible, sino que la referencia a la producción de la renta, como determinante del nacimiento de la obligación tributaria, está hecha indirectamente al tratar a la imputación de la renta del año fiscal⁵.

LOS CRITERIOS DE IMPUTACION DE RENTAS

En ese contexto, el artículo 57° de la Ley del IR peruana, señala que las rentas se imputarán al ejercicio gravable⁶ de acuerdo a las siguientes normas:

² La actual Ley del IR fue aprobado por el Decreto Legislativo N° 774° (en adelante "Ley del IR"). El Texto Unico Ordenado de dicha Ley fue aprobada mediante el Decreto Supremo N° 054-99-EF. Por otro lado, el Reglamento de la Ley fue aprobado por medio del Decreto Supremo N° 122-94-EF (en adelante, "Reglamento del IR").

³ Algunos otros criterios que determinan el nacimiento de la obligación tributaria son, la conexión con el Estado que ejerce la potestad tributaria y el período de obtención de la renta.

⁴ Generación del hecho imponible.

⁵ REIG, Enrique J. "Impuesto a las Ganancias". Macchi, Buenos Aires 1991, Pág. 830.

⁶ Si bien la generación de rentas es un fenómeno constante durante la vida de los contribuyentes, el IR debe medir las rentas obtenidas en un período determinado con la finalidad de que el fisco pueda recaudarlo sin que tenga que esperar hasta el final de la vida productiva de cada contribuyente. De acuerdo al primer párrafo del mismo artículo 57° "A los efectos de esta Ley el ejerci-



- Rentas de tercera categoría: "... se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen". Siendo estas rentas principalmente de empresas, resulta importante indicar que por propia disposición del artículo citado, esta norma es también de aplicación para la imputación de los gastos.
- Rentas de primera categoría: "... se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen",
- Las demás rentas, es decir, las de segunda, cuarta y quinta categoría: "... se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

En conclusión, el criterio de imputación de ingresos gravables y gastos deducibles⁷ a un ejercicio determinado, se rigen, para el caso de las rentas de primera y tercera categoría por el criterio de lo "devengado", mientras para el caso de las demás categorías, por el criterio de lo "percibido".

Nuestra legislación no define cada uno de estos criterios, sin embargo ello ha sido hecho por la jurisprudencia y la doctrina.

Sobre el particular, García Mullin señala que para determinar el criterio de imputación existen dos momentos trascendentes, (i) el instante en que se adquiere el derecho a un ingreso, lo que correspondería al devengado; y (ii) el momento en que se percibe el ingreso. Así, indica el autor que en el **sistema del devengado**, también llamado causado, se atiende únicamente al momento en que nace el derecho de cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio. Con respecto a los gastos, agrega que como contrapartida, tratándose de gastos, el criterio de lo devengado se aplica cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya pagado, ni sean exigibles. Finalmente, señala con interés, que *"... este sistema supone que el contribuyente lleva adecuadas anotaciones contables, razón por la cual rara vez es admitido tratándose de personas física no empresarias..."*⁸.

El mismo García Mullin, señala por su parte que el **sistema de lo percibido**

cio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción."

⁷ En armonía con el principio de correlación entre ingresos y gastos reconocido en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

⁸ GARCÍA MULLIN, Juan Roque. "Manual del Impuesto a la Renta". Pág. 46.

atiende al momento de percepción del ingreso (o de cancelación del gasto). Al respecto, aclara debidamente que la percepción no debe entenderse como la recepción material del dinero (denominada por algunos como percepción real), sino que también son aplicables otras hipótesis como es el caso de nuestra legislación para el caso de la acreditación de las rentas en algún lugar o forma que se ponga a disposición o para el goce del beneficiario (denominada por algunos como percepción presunta); o cuando la percepción es indirecta siendo un tercero por autorización del beneficiario quien perciba la renta.⁹

DE LOS RESPONSABLES Y DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA

Con este título la Ley del IR identifica de manera particular a los sujetos obligados a pagar el impuesto en calidad de responsable con el contribuyente, entre los cuales están los agentes de retención (artículo 67° inciso g)¹⁰.

A decir de los artículos 8° y 9° del Código Tributario, contribuyente es quien realiza, o respecto del cual se “produce” el hecho generador de la obligación; y responsable, es aquel que sin ser contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste. El numeral 2. del artículo 18° del mismo Código confiere al agente de retención responsabilidad solidaria “cuando hubieran omitido la retención a que estaban obligados”, agregando el mismo numeral que, efectuada la retención el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

La retención tributaria como acto jurídico tributario no se encuentra definida en la legislación. Si bien la globalidad del IR determina su pago luego del cálculo las rentas obtenidas en un período determinado, el método de retención¹¹ permite sin embargo por una parte, que el Estado no tenga que esperar el vencimiento del período fiscal para ir cobrando el tributo; y por otra, que se asegure el cobro del impuesto utilizando medidas tendientes a permitir que aquél se pueda exigir en el momento en que el beneficiario percibe el ingreso gravable¹².

En ese sentido, existen dos tipos de retención que coexisten en nuestro sistema

⁹ GARCÍA MULLIN, Juan Roque, Ob. Cit. Pág. 46.

¹⁰ Tomando en consideración que los responsables tributarios están regulados de manera general por el artículo 9° del Código Tributario.

¹¹ Conjuntamente con los mecanismos de anticipo del impuesto.

¹² REIG, Enrique J. Ob. Cit. Pág. 849.



tributario: (i) la retención definitiva, por la cual se paga el impuesto sin ninguna consideración a las características del preceptor y, por tanto no esta sujeta a reliquidación¹³; y (ii) la retención a cuenta, que constituye simplemente un medio técnico por el cual la Administración Tributaria mejora y anticipa su recaudación.

Una elemental definición de “retención” implica, a decir del propio Diccionario de la Lengua Española (Vigésima Segunda Edición), “7. *Descotar de un pago el importe de una deuda tributaria.*”. Por tanto, para que exista tal descuento tiene que haber pago. Dicho esto desde la perspectiva del derecho tributario, la retención supone percepción (en sus variadas formas según ha quedado antes explicado). Lo contrario, es decir, exigir la retención sobre una obligación devengada simplemente no es retención. No es descuento o detracción alguna, pues no hay nada de donde retener, descontar o detraer¹⁴. En todo caso sería una exacción por parte del Estado¹⁵.

Finalmente, en este punto, es importante señalar que la obligación de retención del agente se desdobra en dos subsecuentes frente al fisco:

- Por una parte, efectuar la retención propiamente, es decir, las obligación del agente de detraer, inmovilizar y no entregar una suma de dinero a la cual el contribuyente tenía derecho, para destinarla al pago de sus obligaciones tributarias; aspecto relacionado con la “forma” y “oportunidad” de la retención; y,
- Abonar el importe retenido a favor del fisco, lo que tiene que ver con el “destino” de las sumas retenidas.

Si bien tales obligaciones nacen de un mismo hecho (el que genera la retención), son sin duda obligaciones perfectamente separables¹⁶.

¹³ Se señala que es un impuesto por si mismo, conocido como impuesto de retención o withholding tax.

¹⁴ *Detraer*: Restar, sustraer, apartar o desviar. “Diccionario de la Lengua Española”. Vigésima Segunda Edición.

¹⁵ *Exacción*: Acción y efecto de exigir impuestos, prestaciones, multas, deudas, etc. // Cobro injusto y violento. Diccionario de la Lengua Española - Vigésima Segunda Edición.

¹⁶ Tanto es así que cada una es sancionada independientemente. El Código Tributario establece como infracción separada: (i) la conducta de no realizar las retenciones ordenadas por Ley (numeral 13. del artículo 177°); y, (ii) No pagar dentro de los plazos los tributos retenidos (numeral 5. del artículo 178°).

A lo anterior debe agregarse el hecho que tanto el agente de retención, la forma y oportunidad de realizarla y las instrucciones del destino de los importes retenidos deben de estar cristalinamente exigidas y determinadas por la ley o por Decreto Supremo, de acuerdo a lo dispuesto por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

AGENTES RETENEDORES Y OPORTUNIDAD DE RETENCION

Hasta el año 2000 el sistema de retención en la fuente se asimilaba perfectamente a los criterios previamente señalados, de donde, el sistema de retención seguía el criterio de imposición aplicable a la categoría de renta pertinentes. Así, respecto de las rentas sujetas al criterio de lo devengado, la retención es de carácter definitivo reservada para las rentas percibidas por sujetos no domiciliado (en cuyo caso la retención sigue igualmente el criterio de percepción según la renta sea pagada, acreditada o contabilizada -ver artículo 76° de la Ley del IR-). Para el caso de las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, la retención es a cuenta, a ser realizada por el pagador (de acuerdo a los artículos 72° a 76° de la Ley del IR), y debía hacerse en la oportunidad del pago o acreditación de la renta, es decir, en armonía con el criterio de lo percibido para imputar la renta por parte del beneficiario.

No obstante, mediante Ley N° 27356¹⁷, con vigencia a partir del ejercicio 2001, se agregó al artículo 71° de la Ley del IR, el siguiente último párrafo:

“Tratándose de personas jurídicas u otros preceptores de rentas de tercera categoría, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en los incisos a), b) y d) [léase, las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría que se paguen o acrediten a contribuyentes domiciliados], siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá en el mes de su devengo, debiendo abonarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual”. (entre corchetes agregado nuestro)

Una rápida revisión de la modificación, nos permite ver la voluntad del legislador de utilizar el mecanismo de la retención como medio para que el fisco pueda

¹⁷ Publicada el 18 de octubre de 2000.

adelantar su derecho de cobro del tributo, independientemente al hecho que se tratan de rentas sujetas al criterio de imputación de lo percibido y, en ese sentido, excluyente a la circunstancia que el agente retenedor haya pagado o acreditado la renta al contribuyente. Es decir, usar el criterio de lo devengado como medio de recaudación anticipada.

Además del aspecto central sobre el hecho que las retenciones de la renta de segunda, cuarta y quinta categoría se realizan en el mes del devengo, del párrafo en cuestión se desprenden las siguientes conclusiones adicionales:

- Que, se da en el caso que el agente retenedor sea una persona jurídica o un preceptor de rentas de tercera categoría;
- Que, las rentas sobre las que se realice la retención sean deducibles para el agente retenedor;
- Que, la renta retenida debe ser pagada al fisco en el mes siguiente a su devengo por el agente retenedor.

En este contexto, veamos alguna de las situaciones que se presentan como consecuencia de la aplicación de este novedoso criterio.

a) ¿Retención Automática?

Como señaláramos, la retención tiene dos obligaciones subsecuentes, una primera del descuento o detracción¹⁸ y una posterior de abono de las sumas retenidas al fisco.

Sin embargo, en el caso bajo análisis, la modificación dispuesta por la Ley N° 27356 ha generado que la primera obligación sea inexistente, pues una vez devengada la obligación para el agente retenedor, la acción de retener se genera automáticamente, es decir, el mismo acto que genera el devengo del gasto para el obligado "efectúa" a su vez la retención, lo cual más que una retención propiamente dicha parece generar un nuevo impuesto para el supuesto agente de retención.

¹⁸ En el caso de las retenciones definitivas sobre obligaciones registradas contablemente, la Ley las denomina adelanto de retenciones.

En este sentido, las siguientes consecuencias se generarán para el agente retenedor y el contribuyente:

- De acuerdo al numeral 2. del artículo 18° del Código Tributario, devengada la obligación y, por tanto, generada la automática retención, el agente retenedor será el único obligado frente a la Administración Tributaria por el pago del tributo. En concordancia, el contribuyente ya no estará obligado al pago directo del tributo "retenido" al fisco, conforme lo señala el Código Tributario. (léase lo señalado sobre el sustituto tributario en el acápite a.1 siguiente);
- En concordancia con lo señalado por el inciso q) del artículo 21° del Reglamento del IR, el texto del inciso v) del artículo 37 de la Ley del IR resulta inútil, (léase lo señalado en el acápite a.2 siguiente);

Veamos estos dos puntos con mayor detenimiento,

a.1 El sustituto tributario

El numeral 2. del artículo 18° del Código Tributario establece que resultan responsables solidarios los agentes de retención cuando hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados. No obstante, dicha norma establece que efectuada la retención el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

En otras legislaciones existe el denominado sustituto tributario, sujeto que asume la deuda tributaria como propia y no como ajena (como es el caso de los responsables). En ese orden de ideas, el sustituto esta obligado a cancelar con sus propios recursos la deuda tributaria generada por operaciones de terceros, teniendo el derecho de repetir contra la persona que efectivamente realizo el hecho imponible¹⁹.

En virtud a la disposición del Código Tributario citada, si reconocemos por una parte que la "retención" se genera con el devengo del gasto; y,

¹⁹ FONROUGE GIULIANI, Carlos. "Derecho Financiero". Depalma, Buenos Aires, Cuarta Edición. 1987 Tomo I, Pág. 459.



por otra, que a mérito de la retención el único obligado al pago ante el fisco es el agente de retención, podría indicarse que la figura creada por el artículo 71º de la Ley del IR se asimila a la de la sustitución tributaria, desde que el agente de retención será el único obligado a pagar la retención del contribuyente²⁰. En otras palabras, como sustituto tributario del contribuyente, deberá pagar el tributo sin importar si se le abono o no la renta.

Sin embargo al no ser reconocida la figura del sustituto, cabe preguntarse si el agente retenedor podría o no exigir al fisco la devolución por pago indebido o en exceso de la retención en caso, por ejemplo, que la obligación fuera anulada y por tanto que la contraprestación nunca sea percibida por el beneficiario o contribuyente. En tales supuestos el agente de retención pagará la retención respectiva al momento de la provisión de gastos por segunda, cuarta y quinta categoría, sin poder solicitar su devolución en caso el gasto resulte total o parcialmente extornado en virtud a una condonación o una negociación posterior.

Por tanto, ¿qué naturaleza tendría la supuesta retención abonada? No calificaría como una retención toda vez que no se habría detruido ningún importe del patrimonio del contribuyente ni se habría calculado sobre ingresos gravados del contribuyente. Tampoco resultaría ser un crédito contra el Impuesto a la Renta del contribuyente, por cuanto no se le habría retenido suma alguna para tener dicho derecho.

Por otro lado, en estricto, el agente de retención no podría solicitar la devolución de los pagos efectuados, dado que, como señala diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en los casos de retención el único facultado a solicitar la devolución es el contribuyente y no el agente de retención.

a.2 La Condición Establecida en el Inciso v) del Artículo 37º de la Ley del IR es inoperante

²⁰ Respecto a este punto cabría preguntarse si un contribuyente sustituto puede calificar como un agente de retención. Algunos autores consideran que si es factible dicha dualidad de figuras (podríamos citar los casos de Héctor Villegas y Carlos Giuliani Fonrouge). No obstante, si el obligado al pago ante el fisco es el sustituto, debería evaluarse si la posterior detracción que el sustituto efectúa del patrimonio del sujeto realizador del hecho imponible no califica más como una repetición que como una retención.

Otra de las modificaciones que introdujo la Ley N° 27365 fue la inclusión del inciso v) al artículo 37° de la Ley del IR. En virtud a ello, a partir del ejercicio 2001 los gastos o costos que constituyen para su percceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría solo pueden deducirse en el ejercicio gravable al que correspondan cuando éstos fueran pagados dentro del plazo de la Declaración Jurada Anual del IR.

No obstante, posteriormente, el Decreto Supremo N° 045-2001-EF incorporó el inciso q) al artículo 21° del Reglamento del IR, estableciendo que la condición señalada por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del IR no será de aplicación cuando la empresa hubiese cumplido con efectuar la retención a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71° de la Ley del IR. Debe tenerse en cuenta que la norma se refiere solamente a la obligación de efectuar la retención y no a la obligación de pagar la misma al fisco.

Ahora bien, dado que el sólo devengo de los gastos genera la retención, también de manera automática el contribuyente se incorpora en la excepción establecida por el inciso q) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, haciendo inoperante en la práctica la condición regulada por el inciso v) del artículo 37° del IR, tomando en cuenta que los contribuyentes siempre podrán deducir los gastos o costos por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría al momento de su devengo, aún cuando no se hubiese realizado el pago.

b) Conflicto de Normas

Finalmente, la modificación introducida por la Ley N° 27356 sólo ha sido respecto del artículo 71° de la Ley del IR, no habiendo tomado en consideración los alcances de lo señalado en los artículos 72° al 75°.

Hay que señalar que hasta antes de la modificación, el artículo 71° de la Ley del IR sólo se preocupa de precisar los agentes de retención, mientras que los artículos 72° a 75° regulaban y aun lo hacen, la “forma” y “oportunidad” de la retención, así como el “destino” de los fondos retenidos respecto de las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría. Al efecto, todos estos artículos señalan (con mayor claridad en el caso de las rentas de cuarta y quinta categoría), que la retención se debe realizar respecto de las rentas que se abonen o acrediten.

Sin embargo, como se ha explicado durante todo este trabajo, con la modificación, el artículo 71° ha establecido para el caso de las referidas rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, una distinta oportunidad de retención y pago al fisco, con lo cual nos encontramos ante dos normas claramente en conflicto.

Por tanto, los cambios introducidos por la Ley N° 27356 al momento de nacimiento de la obligación de hacer la retención no han sido complementados con las respectivas modificaciones a la forma como debe calcularse el importe de la retención correspondiente. Por ejemplo, el artículo 75° de la Ley del IR indica que las personas jurídicas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores, un doceavo del impuesto que, conforme a las normas del IR, les corresponda tributar sobre el total de remuneraciones gravadas a percibir en el año. Por otro lado, el artículo 74° de la Ley del IR establece que los agentes de retención deben retener con carácter de pago a cuenta del IR el 10% de las rentas brutas que abonen o acrediten.

Como se puede apreciar, en estas situaciones existe una evidente contradicción entre el momento de nacimiento de la obligación de retener (la cual se produce con el devengo del gasto del agente), y el importe a retener (que se establece sobre la base del principio de lo percibido).

Esto último podría determinar que en la práctica, al no existir una forma de compatibilizar el momento de la retención con la forma de cálculo de la misma, la obligación establecida en el artículo 71° de la Ley del IR devenga en imposible.

En todo caso, a modo de interpretación, cabe indicar que los artículos 72° a 73° de la Ley del IR, son normas especialmente destinadas a regular la retención, mientras que el artículo 71° tantas veces comentado se refiere a los agentes de retención y a sus obligaciones. Ante tal conflicto deberíamos de optar por la norma especial

CONCLUSIONES:

1. De acuerdo a la Ley del IR, el criterio de imputación de ingresos gravables y gastos deducibles a un ejercicio determinado, se rigen, para el caso de las rentas de primera y tercera categoría por el criterio de lo “devengado”, mientras para el

- caso de las demás categorías, por el criterio de lo “percibido”.
2. Si bien la globalidad del IR determina su pago luego del cálculo las rentas obtenidas en un período determinado, el método de retención permite que el Estado no tenga que esperar el vencimiento del período fiscal para ir cobrando el tributo y pueda asegurarse el cobro del impuesto utilizando medidas tendientes a permitir que aquél se pueda exigir en el momento en que el beneficiario percibe el ingreso gravable.
 3. La retención implica descuento o detracción de un pago, por lo que desde una perspectiva del derecho tributario, la retención supone percepción. Lo contrario, es decir, la retención sobre una obligación devengada simplemente no es retención, pues no hay de donde retener, descontar o detraer.
 4. Mediante Ley N° 27356, con vigencia a partir del ejercicio 2001, se agregó al artículo 71° de la Ley del IR un párrafo por el cual el fisco puede adelantar su derecho de cobro del tributo en el caso de rentas sujetas al criterio de imputación de lo percibido, utilizando para ello el criterio de lo devengado como medio de recaudación anticipada.
 5. Bajo esta nueva norma, se elimina una de las dos obligaciones contenidas en la retención (del descuento o detracción y de posterior abono de las sumas retenidas al fisco), dado que una vez devengada la obligación para el agente retenedor, la acción de retener se genera automáticamente.
 6. Como consecuencia de lo anterior: (i) en virtud del numeral 2. del artículo 18° del Código Tributario, y la automática retención, el agente retenedor será el único obligado frente a la Administración Tributaria por el pago del tributo; y, (ii) lo señalado por el texto del inciso v) del artículo 37 de la Ley del IR resulta inoperante.
 7. Finalmente, dado que la modificación introducida por la Ley N° 27356, no ha tomado en consideración los alcances de lo señalado en los artículos 72° al 75° de la Ley del IR, se ha generado una evidente contradicción entre las normas contenidas en dichos artículos y el nuevo tercer párrafo del artículo 71° de la misma Ley, lo que podría determinar que en la práctica la obligación establecida en este último artículo 71° sea imposible. En todo caso, dado que los artículos 72° a 73° de la Ley del IR, son normas especialmente destinadas a regular la retención, ellas deberían primar sobre las contenidas en el artículo 71° en cuanto a la forma y oportunidad de la retención y en cuanto el destino de las sumas retenidas.

Lima, Julio de 2002.

