

INFORME N. 022 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con las empresas que prestan servicios de tercerización, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿La empresa principal, responsable solidaria junto con la empresa contratista, puede registrar en la planilla electrónica el pago que efectúe de remuneraciones, tributos y aportes correspondientes a los trabajadores impagos de esta última? De no ser ello posible, ¿de qué manera podría registrar el pago a favor de los trabajadores?
2. ¿A la empresa principal, responsable solidaria junto con la empresa contratista, le corresponde retener el Impuesto a la Renta de quinta categoría y los aportes al sistema pensionario de los trabajadores impagos de la empresa contratista?
3. ¿A la empresa principal, responsable solidaria junto con la empresa contratista, le corresponde pagar los aportes a ESSALUD de los trabajadores impagos de la empresa contratista?
4. En caso la empresa principal tuviera la obligación de retener el Impuesto a la Renta de quinta categoría y pagar los aportes a ESSALUD, ¿tal empresa podría deducir ello de su renta bruta a fin de establecer el monto de su renta neta de tercera categoría?

BASE LEGAL:

Ley N.º 29245, Ley que regula los servicios de tercerización, publicada el 24.6.2008.

- Decreto Legislativo N.º 1038, que precisa los alcances de la Ley N.º 29245, publicado el 25.6.2008.
- Decreto Supremo N.º 006-2008-TR, Reglamento de la Ley N.º 29245 y del Decreto Legislativo N.º 1038, que regulan los servicios de tercerización, publicado el 12.9.2008, y norma modificatoria (en adelante, Reglamento de la Ley N.º 29245).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Ley N.º 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, publicada el 17.5.1997, y normas modificatorias.
- Texto Único Concordado del Decreto Ley N.º 19990, aprobado por el Decreto Supremo N.º 014-74-TR, publicado el 8.8.1974 (en adelante, TUC del Decreto Ley N.º 19990).
- Resolución Ministerial N.º 250-2007-TR, norma que aprueba información de la Planilla Electrónica, publicada el 30.9.2007.



- Resolución de Superintendencia N.º 125-2003/SUNAT, con la cual se amplían las disposiciones para la declaración y/o pago de obligaciones tributarias mediante el Sistema Pago Fácil, publicada el 25.6.2003, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se parte de las siguientes premisas:

- Se trata de empresas que reúnen los elementos característicos señalados en el artículo 2º de la Ley N.º 29245⁽¹⁾.
- El aporte al sistema pensionario está referido al Sistema Nacional de Pensiones.
- La deducibilidad de gastos a que alude la cuarta consulta está referida a los pagos asumidos por la empresa principal -por aplicación de la responsabilidad solidaria- por concepto de obligaciones labores y aportes a ESSALUD.

En tal sentido, se tiene lo siguiente:

1. El inciso a) del artículo 6º de la Ley N.º 26790 indica que el aporte por afiliación al ESSALUD de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso. La base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente. Es de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos a ESSALUD, al mes siguiente, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas.



De otro lado, en el caso de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, de acuerdo con el artículo 11º del TUC del Decreto Ley N.º 19990, los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento del pago de sus remuneraciones y a entregarlas al Seguro Social del Perú, conjuntamente con las que dichos empleadores o empresas deberán abonar, por el término que fije el Reglamento, dentro del mes siguiente a aquel en que se prestó el trabajo. Si las personas obligadas no retuvieren en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago sin derecho a descontárselas a éstos⁽²⁾.



¹ El artículo 2º señala que se entiende por tercerización la contratación de empresas para que desarrollen actividades especializadas u obras, siempre que aquellas asuman los servicios prestados por su cuenta y riesgo, cuenten con sus propios recursos financieros, técnicos o materiales; sean responsables por los resultados de sus actividades y sus trabajadores estén bajo su exclusiva subordinación.

Agrega la norma que, constituyen elementos característicos de tales actividades, entre otros, la pluralidad de clientes, que cuenten con equipamiento, la inversión de capital y la retribución por obra o servicio. En ningún caso se admite la sola provisión de personal.

² Cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 2º de la Ley N.º 26504, Ley que modifica el Régimen de Prestaciones en Salud, el Sistema Nacional de Pensiones, el Sistema Privado de Fondos de Pensiones y la estructura de contribuciones al FONAVI (publicada el 18.7.1995), las aportaciones al Sistema

Como puede apreciarse de las normas citadas en los párrafos anteriores, en principio, los empleadores deben cumplir las siguientes obligaciones:

- Retener y pagar el porcentaje correspondiente a la aportación al Sistema Nacional de Pensiones.
 - Pagar el aporte a ESSALUD.
2. Ahora bien, el artículo 9° de la Ley N.° 29245 dispone que la empresa principal que contrate la realización de obras o servicios con desplazamiento de personal de la empresa tercerizadora es solidariamente responsable por el pago de los derechos y beneficios laborales y por las obligaciones de seguridad social devengados por el tiempo en que el trabajador estuvo desplazado. Dicha responsabilidad se extiende por un año posterior a la culminación de su desplazamiento. La empresa tercerizadora mantiene su responsabilidad por el plazo establecido para la prescripción laboral.

Por su parte, el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1038 señala que la solidaridad a que se refiere el artículo 9° antes glosado se contrae únicamente a las obligaciones laborales y de seguridad social de cargo de la empresa tercerizadora establecidos por norma legal, y no a las de origen convencional o unilateral.



Asimismo, el artículo 7° del Reglamento de la Ley N.° 29245 establece que la extensión de responsabilidad a la que se refiere el artículo 9° de la Ley N.° 29245, alcanza al empresario principal, al contratista y al subcontratista, quienes son deudores solidarios frente al trabajador impago o a la entidad de previsión social.

Agrega que las obligaciones laborales establecidas por norma legal incluyen el pago de las remuneraciones ordinarias y de los beneficios e indemnizaciones laborales previstas por ley.

En el caso de las obligaciones de previsión social, éstas incluyen las contribuciones y aportes que debe retener o pagar el empleador al Seguro Social de Salud, o a un sistema pensionario. La extensión de responsabilidad solidaria comprende a los incumplimientos que se produzcan durante el período de desplazamiento.

Además, se indica que el plazo de prescripción de la responsabilidad solidaria se inicia ocurrido el fin del desplazamiento.

3. Respecto a la responsabilidad solidaria es conveniente citar a Héctor Villegas⁽³⁾, quien señala:

Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N.° 19990 ascienden al 11% de la remuneración asegurable y son íntegramente de cargo del asegurado.

Asimismo, de acuerdo con la Segunda Disposición Transitoria de la citada Ley, a partir del 1.1.1997 las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N.° 19990 no serán menores al 13% de la remuneración asegurable.

³ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2002, página 334.

"Hay responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la obligación tributaria al destinatario legal del tributo, y se lo mantiene como deudor del fisco. Pero a su lado se ubica a un tercero por deuda ajena y se le asigna también el carácter de sujeto pasivo.

En el supuesto analizado, el realizador del hecho imponible y el tercero extraño a dicha relación coexisten como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídica tributaria principal".

Así pues, en virtud de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, la SUNAT puede exigir indistintamente a cada uno de los sujetos (contribuyente o responsable solidario) la totalidad de la deuda tributaria.

4. Por consiguiente, en el caso de las empresas que prestan servicios de tercerización, la empresa principal, ante el incumplimiento de la empresa tercerizadora –empleadora de los trabajadores desplazados a aquélla⁽⁴⁾– debe cumplir con retener y pagar los aportes al Sistema Nacional de Pensiones de cargo de dichos trabajadores y pagar el aporte a ESSALUD (por los indicados trabajadores), en virtud de la responsabilidad solidaria establecida por la Ley N.º 29245, la cual, de acuerdo con la norma reglamentaria, comprende las obligaciones que corresponden al empleador respecto al Seguro Social de Salud y al sistema pensionario.



5. De otro lado, el inciso a) del artículo 34º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

A su vez, el numeral ii) del inciso a) del artículo 71º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que son agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de quinta categoría.

En ese sentido, en el caso del Impuesto a la Renta, si bien las normas citadas no han dispuesto la responsabilidad solidaria respecto de este tributo, de acuerdo con dichas normas, quien paga o acredita rentas de quinta categoría debe efectuar la retención correspondiente. Por lo tanto, cuando la empresa principal pague solidariamente derechos y beneficios laborales que constituyan rentas de quinta categoría para los trabajadores de la empresa tercerizadora, deberá efectuar la retención correspondiente y pagar el impuesto retenido.



6. Respecto a la declaración de los trabajadores de la empresa tercerizadora en la planilla electrónica de la empresa principal, el artículo 2º de la Resolución Ministerial N.º 250-2007-TR precisa que el personal de terceros es declarado en la Planilla Electrónica, sólo en aquellos supuestos en que los trabajadores destacados o desplazados no hayan sido asegurados por su empleador con el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR), habiendo el pago sido asumido por el declarante.

⁴ Se define como empresa tercerizadora a la empresa que lleva a cabo el servicio u obra contratado por la empresa principal, a través de sus propios trabajadores, quienes se encuentran bajo su exclusiva subordinación (artículo 1º del Reglamento de la Ley N.º 29245).

Como se aprecia, solo pueden declararse mediante la Planilla Electrónica trabajadores de terceros cuando éstos no han sido asegurados por su empleador con el SCTR y se asuma el pago de dicho seguro⁽⁵⁾, razón por la cual la empresa principal no podrá registrar en dicha planilla las remuneraciones y tributos correspondientes a los trabajadores impagos de la empresa tercerizadora.

Sin perjuicio de ello, la empresa principal deberá realizar el pago del Impuesto a la Renta, el aporte a ESSALUD y al Sistema Nacional de Pensiones mediante el Sistema Pago Fácil regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 125-2003-EF⁽⁶⁾.

7. En cuanto a la última interrogante, de acuerdo con el artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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 propia ley.

Además, el último párrafo del referido artículo 37º señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) del mismo artículo; entre otros.



Pues bien, en el supuesto materia de la consulta, como consecuencia del incumplimiento de la empresa tercerizadora, la empresa principal debe pagar los derechos y beneficios laborales así como los aportes a ESSALUD por los trabajadores desplazados.

Sin embargo, el cumplimiento de tales obligaciones constituye la asunción de deudas correspondientes a un tercero, por lo cual los pagos que se efectúen no constituyen para la empresa principal ningún egreso vinculado a la generación de su renta bruta y el mantenimiento de su fuente productiva.



En efecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 4º del Decreto Legislativo N.º 1038 dispone que la empresa principal obligada a asumir obligaciones de la tercerista, en razón de la solidaridad establecida por la Ley N.º 29245, tiene derecho de repetición contra ésta, y adquiere los derechos y privilegios del crédito laboral en caso de insolvencia o quiebra.

En este orden de ideas, los pagos realizados por la empresa principal en aplicación de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 9º de la Ley N.º 29245 no son deducibles para la determinación de su renta neta de tercera categoría.

⁵ El Programa de Declaración Telemática (PDT) Planilla Electrónica, Formulario Virtual N.º 601 (aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 204-2007/SUNAT, publicada el 27.10.2007, y normas modificatorias) sólo contempla la exigencia dispuesta por la Resolución Ministerial N.º 250-2007-TR.

⁶ De acuerdo con el inciso a) del artículo 4º de la Resolución de Superintendencia N.º 125-2003/SUNAT, los deudores tributarios deberán utilizar el Sistema Pago Fácil para efectuar el pago de tributos, inclusive las contribuciones al ESSALUD y ONP.


CONCLUSIONES:

1. En el caso de las empresas que prestan servicios de tercerización, la empresa principal, ante el incumplimiento de la empresa tercerizadora –empleadora de los trabajadores desplazados a aquélla– debe cumplir con retener y pagar los aportes al Sistema Nacional de Pensiones de cargo de dichos trabajadores y pagar el aporte a ESSALUD (por los indicados trabajadores), en virtud de la responsabilidad solidaria establecida por la Ley N.º 29245.
2. Cuando la empresa principal pague solidariamente derechos y beneficios laborales que constituyan rentas de quinta categoría para los trabajadores de la empresa tercerizadora, deberá efectuar la retención del Impuesto a la Renta correspondiente y pagar el impuesto retenido.
3. La empresa principal no puede registrar en la Planilla Electrónica las remuneraciones y tributos correspondientes a los trabajadores impagos de la empresa tercerizadora.

Sin perjuicio de ello, la empresa principal deberá realizar el pago del Impuesto a la Renta, el aporte a ESSALUD y al Sistema Nacional de Pensiones mediante el Sistema Pago Fácil regulado por la Resolución de Superintendencia N.º 125-2003-EF.

4. Los pagos realizados por la empresa principal en aplicación de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 9º de la Ley N.º 29245, que regula los servicios de tercerización, no son deducibles para la determinación de su renta neta de tercera categoría.

Lima, 23 FEB 2010


Clara Urteaga
CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gsm
A0016-D10
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE CARGO DE EMPRESA PRINCIPAL POR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ASUMIDA POR
SERVICIOS DE TERCERIZACIÓN RECIBIDOS