

## **INFORME N.º 067-2011-SUNAT/2B0000**

### **MATERIA:**

Determinación del Impuesto a la Renta de quinta categoría y devolución de montos retenidos en exceso cuando el contribuyente ha dejado de percibir dichas rentas durante el ejercicio.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado (TUO) 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.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT, que establece el procedimiento para que contribuyentes de rentas de quinta categoría efectúen el pago del impuesto no retenido o soliciten devolución del exceso, publicada el 21.3.1998.

### **ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con el inciso a) del artículo 34º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales<sup>(1)</sup>.

Por su parte, el artículo 46º del referido TUO dispone que de las rentas de cuarta y quinta categoría podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias (UIT). Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.

De otro lado, el artículo 53º del mismo TUO señala que el Impuesto a la Renta, entre otros, a cargo de las personas naturales domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera a que se refiere el artículo 51º de dicha norma<sup>(2)</sup>, la escala progresiva acumulativa siguiente:

---

<sup>1</sup> No se considerarán como rentas de quinta categoría las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

<sup>2</sup> El artículo 51º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente

Suma de la Renta Neta del Trabajo y renta de fuente extranjera	Tasa
Hasta 27 UIT	15%
Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT	21%
Por el exceso de 54 UIT	30%

2. Adicionalmente, el artículo 75° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas del mismo TUO, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de las deducciones previstas en el artículo 46° arriba citado.

Se agrega que, tratándose de personas que presten servicios para más de un empleador, la retención la efectuará aquél que abone mayor renta de acuerdo al procedimiento que fije el Reglamento.

Además, esta retención deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

3. Ahora bien, el artículo 40° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para determinar cada mes las retenciones por rentas de quinta categoría a que se refiere el mencionado artículo 75° del TUO, se procederá de la siguiente manera:
- a) La remuneración mensual se multiplicará por el número de meses que falte para terminar el ejercicio, incluyendo el mes al que corresponda la retención. Al resultado se le sumará, las gratificaciones ordinarias que correspondan al ejercicio y en su caso, las participaciones de los trabajadores y la gratificación extraordinaria, que hubieran sido puestas a disposición de los mismos en el mes de la retención.
  - b) Al resultado obtenido en el inciso anterior, se le sumará, en su caso, las remuneraciones, gratificaciones extraordinarias, participaciones de los trabajadores y otros ingresos puestos a disposición de los mismos en los meses anteriores del mismo ejercicio.
  - c) A la suma que se obtenga por aplicación de los incisos anteriores se le restará el monto equivalente a las siete (7) Unidades Impositivas Tributarias a que se refiere el artículo 46° del TUO de la Ley del Impuesto

---

si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo a los artículos 49° y 50° de la misma norma. Agrega que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Asimismo, en la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere el párrafo anterior, no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición.

a la Renta. Si el trabajador sólo percibe rentas de quinta categoría, el gasto por concepto de donaciones a que se refiere el segundo párrafo del artículo 49° del mismo TUO sólo podrá ser deducido en el mes de diciembre con motivo de la regularización anual. Las donaciones efectuadas se acreditarán con los documentos señalados en los ítems i) o ii) del numeral 1.2 del inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según corresponda<sup>(3)</sup>.

- d) Al resultado obtenido conforme al inciso anterior, se le aplicará las tasas previstas en el artículo 53° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, determinándose así el impuesto anual.
- e) Del impuesto anual obtenido por aplicación del inciso anterior, se deducirán los créditos a que tuviera derecho el trabajador en el mes al que corresponda la retención y los saldos a su favor a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 88° del citado TUO<sup>(4)</sup>.
- f) El impuesto anual así determinado en cada mes, se fraccionará de la siguiente manera:
  - 1. En los meses de enero a marzo, el impuesto anual se dividirá entre doce.
  - 2. En el mes de abril, al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas de enero a marzo del mismo ejercicio. El resultado de esta operación se dividirá entre 9.
  - 3. En los meses de mayo a julio, al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a abril del mismo ejercicio. El resultado de esta operación se dividirá entre 8.
  - 4. En el mes de agosto, al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuada en los meses de enero a julio del mismo ejercicio. El resultado de esta operación se dividirá entre 5.
  - 5. En los meses de setiembre a noviembre, al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a agosto del mismo ejercicio. El resultado de esta operación se dividirá entre 4.
  - 6. En el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual, al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a noviembre del mismo ejercicio.

---

<sup>3</sup> El inciso b) del artículo 49° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir de la renta neta del trabajo el gasto por donaciones otorgadas en favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de las 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 otras de fines semejantes, siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la suma de la renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera.

<sup>4</sup> Incisos relativos a los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo y los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en el mismo artículo 88° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas.

El monto obtenido por aplicación del procedimiento antes indicado, será el impuesto a retener en cada mes.

- g) En los casos en que la remuneración no se abone en forma mensual, sino semanal o quincenal, el impuesto a retener por dicho mes se fraccionará proporcionalmente en las fechas de pago.

Agrega este artículo que el empleador deberá incluir toda compensación en especie que constituya renta gravable y deberá computarla por el valor de mercado que corresponda atribuirles.

Además, cuando en el curso de un ejercicio gravable se dé por terminado el contrato de trabajo o el vínculo laboral, de acuerdo con el inciso d) del artículo 41° del referido Reglamento, el empleador determinará con carácter de ajuste final la retención correspondiente al mes en que tenga lugar ese hecho, sumando a ese efecto todas las remuneraciones y gratificaciones obtenidas por el trabajador en el ejercicio gravable, incluidas las remuneraciones gravadas percibidas con motivo de la terminación del contrato, así como en su caso, las participaciones del trabajador y todo otro ingreso puesto a disposición del mismo.

A dicha suma se le restará la deducción contemplada en el artículo 46° de la Ley, correspondiente al ejercicio. Al resultado así determinado se le aplicará las tasas previstas en el artículo 53° de dicha Ley.

Calculado el impuesto, se le deducirá los créditos que les corresponda y las retenciones efectuadas, de conformidad con los incisos e) y f) del artículo 40° de la misma norma, determinándose así el monto de la retención correspondiente al ajuste final.

4. Según las normas citadas, para determinar el Impuesto a la Renta por las rentas del trabajo se debe considerar la totalidad de los ingresos percibidos en un ejercicio gravable por el trabajador (contribuyente) por los servicios personales que presta en relación de dependencia, sin importar la denominación de dichos ingresos.

Para realizar tal determinación, se autoriza una deducción de 7 UIT<sup>(5)</sup> aplicándose luego la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la que comprende las alícuotas de 15%, 21% y 30%, según el monto al que asciende la renta neta anual del trabajo.

Ahora bien, las normas que regulan el Impuesto a la Renta obligan a la realización de retenciones mensuales que el pagador de tales rentas de quinta

---

<sup>5</sup> El valor de la Unidad Impositiva Tributaria para el ejercicio 2011 es de Tres Mil Seiscientos Nuevos Soles (S/. 3600,00), de acuerdo con el Decreto Supremo N.° 252-2010-EF, publicado el 11.12.2010.

categoría debe practicar al trabajador, las cuales se efectúan a cuenta del impuesto que en definitiva corresponde por todo el ejercicio gravable.

El monto de la retención mensual a que se refiere el párrafo anterior se calcula de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el artículo 40° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se aplica a todos los perceptores de rentas de quinta categoría<sup>6</sup>).

Este procedimiento supone, en todos los meses en que se paguen rentas de quinta categoría, el cálculo de un impuesto anual estimado conforme a las reglas establecidas en los incisos a) al e) del mencionado artículo 40°, pero, según el inciso f) del mismo artículo, dicho impuesto calculado debe ser fraccionado dependiendo del mes en que corresponda efectuar el cálculo, con excepción de diciembre.

Asimismo, cuando en el curso del ejercicio gravable finaliza el contrato de trabajo o vínculo laboral, debe aplicarse el inciso d) del artículo 41° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica la realización de un ajuste final en ese momento.

5. De otro lado, el inciso a) del artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que, tratándose de retenciones en exceso que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, se aplicarán las siguientes normas:
  1. En el mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, el empleador devolverá al trabajador el exceso retenido.
  2. El empleador compensará la devolución efectuada al trabajador con el monto de las retenciones que por el referido mes haya practicado a otros trabajadores. Cuando el empleador no pueda compensar con otras retenciones la devolución efectuada, podrá optar por aplicar la parte no compensada:
    - 2.1. A la retención que por los meses siguientes deba efectuar a otros trabajadores;
    - 2.2. Solicitar su devolución a la SUNAT.

Asimismo, el inciso b) de este artículo señala que cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración, serán de aplicación las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto.

---

<sup>6</sup> Salvo la excepción prevista en el inciso a) del artículo 41° del mismo Reglamento para los trabajadores con remuneraciones de montos variables.

De este modo, los artículos 3° y 4° de la Resolución de Superintendencia N.° 036-98/SUNAT, en su inciso b), regulan el procedimiento para que el contribuyente al que se le efectuó retenciones en exceso, determinadas con posterioridad al cierre del ejercicio, solicite la devolución o compensación del exceso retenido al agente de retención para el que se encuentre trabajando dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta o, en su defecto, al último agente de retención del que percibió rentas de quinta categoría.

En ambos casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que deba efectuar a otros contribuyentes, en dicho mes y en los siguientes.

### **CONCLUSIONES:**

1. Para determinar el Impuesto a la Renta proveniente de las rentas del trabajo se debe considerar la totalidad de los ingresos percibidos en un ejercicio gravable por el trabajador (contribuyente) por los servicios personales que presta en relación de dependencia, sin importar la denominación de dichos ingresos.

Para realizar tal determinación, se autoriza una deducción de 7 UIT aplicándose luego la escala progresiva acumulativa prevista en el artículo 53° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la que comprende las alícuotas de 15%, 21% y 30%, según el monto al que asciende la renta neta anual del trabajo.

2. Las normas que regulan el Impuesto a la Renta obligan a la realización de retenciones mensuales que el pagador de tales rentas de quinta categoría debe practicar al trabajador, las cuales se efectúan a cuenta del impuesto que en definitiva corresponde por todo el ejercicio gravable.
3. El monto de la retención mensual se calcula de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el artículo 40° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se aplica a todos los perceptores de rentas de quinta categoría<sup>(7)</sup>.

Este procedimiento supone, en todos los meses en que se paguen rentas de quinta categoría, el cálculo de un impuesto anual estimado conforme a las reglas establecidas en los incisos a) al e) del mencionado artículo 40°, pero, según el inciso f) del mismo artículo, dicho impuesto calculado debe ser fraccionado dependiendo del mes en que corresponda efectuar el cálculo, con excepción de diciembre.

4. Cuando en el curso del ejercicio gravable finaliza el contrato de trabajo o vínculo laboral, debe aplicarse el inciso d) del artículo 41° del Reglamento de

---

<sup>7</sup> Salvo la excepción prevista en el artículo 41° del mismo Reglamento para los trabajadores con remuneraciones de montos variables.

la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica la realización de un ajuste final en ese momento.

5. En caso de terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral durante el transcurso del ejercicio gravable, el empleador deberá devolver al trabajador el exceso retenido que se determine en el mes de terminación o cese.

En caso que, al cierre del ejercicio gravable, se determine un exceso retenido, el trabajador podrá solicitar la devolución o compensación del exceso retenido de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT.

Lima, 06 de junio de 2011

**ORIGINAL FIRMADO POR  
DRA. MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI  
Intendente Nacional Jurídico (e)  
Intendencia Nacional Jurídica**

gsm  
A0385-D11  
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA – DEVOLUCIÓN DE MONTOS RETENIDOS  
EN EXCESO.