

## **INFORME N.º 034-2014-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

Con relación a la deducción por concepto de donaciones que debe practicarse respecto de la renta neta del trabajo, para efecto de la determinación de la retención a realizarse en el mes de diciembre a un trabajador que percibe exclusivamente rentas de quinta categoría, en el supuesto que el Comprobante de Recepción de Donaciones (CRD) fuera entregado al empleador con posterioridad al pago de la remuneración del mes de diciembre y al cierre del ejercicio gravable, se consulta:

1. ¿Podría el empleador reajustar el monto retenido antes de la entrega de la retención a la Administración Tributaria considerando como gasto las donaciones efectuadas por su trabajador?
2. Si el empleador no realiza el reajuste de la retención efectuada, ¿se configuraría un supuesto de retención en exceso por lo que procedería que el trabajador solicite directamente la devolución a SUNAT o procedería que el empleador realice el ajuste correspondiente en las retenciones que correspondan a meses posteriores?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- 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).
- 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 (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT que establece procedimiento para que contribuyentes de rentas de quinta categoría efectúen pago del impuesto no retenido o soliciten la devolución del exceso, publicado el 21.3.1998.

### **ANÁLISIS:**

Para efecto de absolver las consultas formuladas se parte de la premisa que la entrega del CRD al empleador, efectuado con posterioridad al pago de la remuneración correspondiente al mes de diciembre y al cierre del ejercicio gravable, determina que no se reconozca como gasto dicha donación, conllevando a que los montos retenidos por el agente de retención resulten

superiores al impuesto que en definitiva le correspondía pagar como contribuyente por el ejercicio.

Al respecto, cabe señalar:

1. El artículo 7° del TUO del Código Tributario define como deudor tributario a la persona obligada al cumplimiento de la prestación como contribuyente o responsable.

Por su parte, el artículo 9° del referido TUO señala que responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Ahora bien, el artículo 10° del mismo TUO establece que los agentes de retención son aquellos sujetos designados por ley o en su defecto mediante Decreto Supremo que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención de tributos.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 18° del citado TUO refiere que efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

Como se aprecia de las normas glosadas, el agente de retención es considerado deudor tributario en calidad de responsable por la obligación que se le atribuya, para lo cual debe ser designado por ley o por decreto supremo en razón a su posición con la finalidad de retener el tributo y entregarlo al acreedor tributario, siendo el único responsable ante la Administración Tributaria luego de efectuada la retención.

2. El artículo 71° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son agentes de retención de este impuesto las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de quinta categoría. Agrega que las retenciones deberán ser pagadas dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Sobre el particular, el artículo 75° del TUO en mención 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 de esta Ley, 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 por el artículo

46º<sup>1)</sup> de dicha ley. Esta retención deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Por su parte, el inciso b) del artículo 40º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para determinar cada mes las retenciones por rentas de la quinta categoría a que se refiere el artículo 75º de la Ley, adicionalmente a las deducciones a que se refiere el citado artículo 46º, si el trabajador sólo percibe rentas de la quinta categoría, el gasto por concepto de donaciones a que se refiere el segundo párrafo del artículo 49º de la Ley sólo podrá ser deducido en el mes de diciembre con motivo de la regularización anual, las que se acreditarán con los CRD señalados en el acápite ii)<sup>2)</sup> del numeral 1.2 del inciso s) del artículo 21º.

Ahora bien, el artículo 49º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la suma de las rentas netas de cuarta y quinta categorías se denominará renta neta del trabajo; de dicha suma se podrá deducir, entre otros, el gasto por concepto de donaciones otorgadas en favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de 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) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT. Dicha deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la suma de la renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera.

A su vez, el artículo 28ºB del Reglamento de la Ley y del Impuesto a la Renta dispone que para determinar la deducción por concepto de donaciones a que se refiere el inciso b) del artículo 49º de la Ley serán de aplicación los requisitos establecidos en el inciso s) del artículo 21º del Reglamento; siendo que el saldo de las deducciones no absorbidas por la renta neta del trabajo no podrá ser aplicado en los ejercicios siguientes.

Por su parte, el acápite iii) del numeral 1.2 del inciso s) del citado artículo 21º señala que la realización de la donación se acreditará mediante el CRD a que se refiere el numeral 2.2 de dicho inciso, tratándose de donaciones a las demás entidades beneficiarias (que no sean entidades, dependencias del Sector Público Nacional, organizaciones ni organismos internacionales).

---

<sup>1</sup> El cual establece que de las rentas de cuarta y quinta categorías podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias. Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.

<sup>2</sup> Cabe precisar que el citado inciso s), antes de su sustitución por el texto contenido en el artículo 2º del Decreto Supremo N.º 024-2014-EF, publicado el 8.2.2014, consideraba en su acápite ii) del numeral 1.2 al CRD; sin embargo, con la sustitución antes mencionada, el referido documento se encuentra actualmente considerado en el actual acápite iii) del mismo numeral.

De acuerdo a las normas glosadas, los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría efectuarán el pago del Impuesto a la Renta vía retención mensual a cargo de su empleador quien actuará como agente de retención, para posteriormente ingresar el monto retenido al fisco en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Asimismo, para determinar el importe a retener, de la renta neta de trabajo de quinta categoría se puede deducir como gasto, solamente en el mes de diciembre, las donaciones otorgadas en el ejercicio gravable en favor de las entidades sin fines de lucro, acreditadas mediante el CRD emitido por la entidad beneficiaria de la donación. La deducción no absorbida en el ejercicio como gasto no podrá ser arrastrada para el siguiente ejercicio.

3. De otro lado, el inciso b) del artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que cuando con posterioridad al cierre del ejercicio<sup>(3)</sup> se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración<sup>(4)</sup>, serán de aplicación las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto.

Al respecto, el inciso b) del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N.° 036-98/SUNAT establece que dicha norma es de aplicación a aquellos contribuyentes que hubieran percibido exclusivamente rentas de quinta categoría durante un ejercicio gravable, siempre que con posterioridad al cierre del ejercicio se hubiera determinado que los montos retenidos por el agente de retención resultan superiores al impuesto que en definitiva le corresponda pagar al contribuyente.

Sobre el particular, el inciso b) del artículo 3° de la Resolución en mención dispone que tratándose del supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 2° anteriormente glosado, el contribuyente que dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente, se encuentra percibiendo rentas de quinta categoría, deberá observar lo siguiente:

- 1) El contribuyente presentará al agente de retención para el que labora, el Formato<sup>(5)</sup> en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso. Asimismo indicará si solicita su devolución o su

---

<sup>3</sup> El artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta regula que a los efectos de dicha Ley, el ejercicio 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.

<sup>4</sup> El artículo 79° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes que perciban exclusivamente rentas de quinta categoría no presentarán la declaración jurada por los rentas obtenidas en el ejercicio gravable.

<sup>5</sup> De acuerdo con lo señalado en el inciso e) del artículo 1° de la citada Resolución de Superintendencia, se entiende por Formato a la Declaración Jurada que se adjunta y forma parte de dicha norma.

aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente. En los casos en que habiendo solicitado la compensación, el contribuyente dejase de laborar para el agente de retención, éste deberá devolver al contribuyente la parte no compensada.

El contribuyente que hubiera dejado de laborar para la persona o entidad que le efectuó las retenciones deberá presentar el Formato, ante el agente de retención para el que labora dentro del plazo del pago de regularización del Impuesto a la Renta.

- 2) El contribuyente que perciba rentas de quinta categoría de más de una persona o entidad, presentará el Formato al agente de retención que le abone la mayor renta durante el mes en que se efectúe la presentación del mismo.

Añade que, en todos los casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que deba efectuar a dicho contribuyente o a otros, en dicho mes y en los siguientes.

Como se aprecia de las normas glosadas, estas regulan el procedimiento específico a seguir para la devolución de las retenciones en exceso efectuadas a contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de quinta categoría durante el ejercicio gravable, cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determina que el empleador ha efectuado retenciones en exceso superiores al impuesto que en definitiva le correspondía pagar, pudiendo solicitar su devolución o aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso, para lo cual previamente deberá presentar al empleador el Formato en el que conste el monto retenido en exceso.

4. Conforme a los antes expuesto, las retenciones constituyen deducciones efectuadas a la remuneración de los trabajadores en una cantidad determinada por la norma respectiva, que representan los impuestos del trabajador, que el empleador como agente de retención debe retener y entregar luego a la Administración Tributaria.

Ahora bien, el agente de retención es una persona ajena a la relación jurídica tributaria sustantiva<sup>(6)</sup> que se encuentra obligado por norma legal a retener el monto del tributo de cargo del contribuyente, pasando a su poder para luego ingresarlo al fisco, siendo a partir del momento que efectúa la retención el único responsable frente al acreedor tributario, puesto que la

---

<sup>6</sup> Es la relación que se establece entre el administrado llamado "contribuyente" y el Estado, que genera por un lado una obligación tributaria cuyo objeto es el pago del tributo y por el otro lado se genera la acreencia tributaria por dicha obligación.

retención libera al contribuyente de su obligación aunque no se haya llevado a cabo aún su ingreso al fisco.

En ese sentido, una vez efectuada la retención, el monto retenido pasa a poder del agente de retención para su entrega al fisco en la oportunidad establecida en la norma respectiva, no pudiendo disponer del mismo de una manera distinta.

Siendo ello así, el empleador no se encuentra facultado para efectuar ajuste alguno sobre el monto retenido, debiendo limitarse a entregarlo al fisco.

En consecuencia, en lo que respecta a la primera consulta, si el trabajador que perciba exclusivamente rentas de quinta categoría entrega con posterioridad a la retención del mes de diciembre y al cierre del ejercicio, el CRD que le da derecho a la deducción de la donación como gasto por el ejercicio gravable, el agente de retención no podrá reajustar el monto retenido aun cuando no lo haya entregado al fisco.

5. Con relación a la segunda consulta, como consecuencia de lo señalado en el numeral anterior, ante la imposibilidad del agente de retención de reajustar la retención efectuada se configura una retención en exceso como resultado del ejercicio gravable.

Siendo ello así, resultará aplicable en dicho supuesto la Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT que regula el procedimiento específico a seguirse para la devolución de las retenciones en exceso efectuadas a contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de quinta categoría durante el ejercicio gravable.

Como se ha señalado en el numeral 3 del presente Informe, la referida norma establece que cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determine que el empleador ha efectuado retenciones en exceso superiores al impuesto que en definitiva le correspondía pagar al trabajador, este pueda solicitar su devolución o aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso, para lo cual previamente deberá presentar al empleador el Formato en el que conste el monto retenido en exceso y la opción elegida.

En ese sentido, los contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de quinta categoría, no deberán solicitar la devolución del impuesto retenido a la SUNAT, correspondiendo solicitarla al agente de retención del que percibieron la renta de quinta categoría, previa presentación del Formato en el que conste el monto retenido en exceso y dicha opción elegida.

En caso tales contribuyentes optasen por solicitar al agente de retención, en el citado Formato, la aplicación del impuesto retenido en exceso contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso,

procederá que el empleador realice el ajuste correspondiente en las retenciones que correspondan a meses posteriores.

### **CONCLUSIONES:**

1. En el supuesto que el trabajador que perciba exclusivamente rentas de quinta categoría, entregue, con posterioridad a la retención del mes de diciembre y al cierre del ejercicio, el CRD que le da derecho a la deducción de la donación como gasto por el ejercicio gravable, el agente de retención no podrá reajustar el monto retenido aun cuando no lo haya entregado al fisco.
2. Ante la imposibilidad del agente de retención de reajustar la retención efectuada por concepto de rentas de quinta categoría se configura una retención en exceso.
3. Los contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de quinta categoría, no deberán solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso a la SUNAT, correspondiendo solicitarla al agente de retención del que percibieron la renta de quinta categoría, previa presentación del Formato en el que conste el monto retenido en exceso y dicha opción elegida.

Si tales contribuyentes optasen por solicitar al agente de retención, en el citado Formato, la aplicación del impuesto retenido en exceso contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso, procederá que el empleador realice el ajuste correspondiente en las retenciones que correspondan a meses posteriores.

Lima, 15 de julio de 2014

Original firmado por

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

Intendente Nacional (e)

**INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO  
ESTRATÉGICO**

rap

A0520-D14

Impuesto a la Renta – Retención en exceso en rentas exclusivas de quinta categoría.