



INFORME N.º 091-2017-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas:

1. Los importes que serán entregados a los trabajadores con vínculo laboral vigente, como reembolso de descuentos en exceso en la planilla de haberes⁽¹⁾ de varios ejercicios anteriores, ¿deberán ser incorporados en la base imponible del impuesto a la renta de quinta categoría correspondiente al ejercicio en que sean percibidos?
2. ¿Tales importes deberán ser considerados para el pago de los aportes a ESSALUD?
3. De haberse retenido y abonado al fisco el impuesto a la renta de quinta categoría de trabajadores que perciben exclusivamente rentas de esta categoría, determinándose con posterioridad al cierre del ejercicio retenciones en exceso por dicho impuesto, ¿cuál sería la oportunidad y modalidad para devolver al trabajador el monto en cuestión?

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 (en adelante, la LIR).
- 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 devolución del exceso, publicado el 21.3.1998 y norma modificatoria.
- Ley N.º 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, publicada el 17.5.1997 y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, aprobado por el Decreto Supremo N.º 009-97-SA, publicado el 9.9.1997 y normas modificatorias.

¹ Devolución, reintegro, ingreso o reembolso derivado de un descuento en exceso de la remuneración mensual de un trabajador.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el inciso a) del artículo 34° de la LIR, 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.

A su vez, el inciso a) del artículo 71° de la LIR dispone que son agentes de retención las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de quinta categoría.

Respecto a dichas normas, entre otras, esta administración tributaria ha señalado⁽²⁾ que:

- a) Se encuentran gravados con el impuesto a la renta la totalidad de ingresos que tienen su origen en el trabajo personal prestado en relación de dependencia; y que son agentes de retención del referido impuesto quienes deben pagar dichas rentas.
- b) La retención del impuesto a la renta debe practicarse en la oportunidad del pago o acreditación de tales importes. En ese sentido, la retención del impuesto a la renta debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se produce el pago o la acreditación de las rentas de quinta categoría⁽³⁾.

En consecuencia, los importes que serán entregados a los trabajadores con vínculo laboral vigente como reembolso de descuentos en exceso de varios ejercicios anteriores, recaídos sobre montos que tienen la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador, estarán gravados con el impuesto a la renta en el ejercicio de su percepción⁽⁴⁾; debiendo los pagadores de tales rentas efectuar la retención de dicho impuesto en la oportunidad en que se produzca su pago

² En el Informe N.º 059-2011-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i059-2011.pdf>).

³ Esto último guarda concordancia con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 57° de la LIR, el cual prevé que las rentas de quinta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban; siendo que, conforme a su artículo 59°, las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Asimismo, según el último párrafo del artículo 75° de la LIR, la retención respectiva deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

⁴ Nótese que se trata de descuentos efectuados respecto de montos que tienen la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador, siendo que su reembolso en un ejercicio posterior no le cambia la naturaleza a dichas rentas (remuneración).

o acreditación, declarar esa retención y abonarla al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

2. En relación con la segunda consulta, debe mencionarse que, según lo dispuesto por el inciso a) del artículo 6° de la Ley N.° 26790, los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual, los que en el caso de afiliados regulares en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso⁽⁵⁾. La misma norma dispone, además, que el aporte es de cargo de la entidad empleadora, la 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.

Agrega que, para estos efectos, se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N.°s 728 y 650 y sus normas modificatorias. Tratándose de los socios trabajadores de cooperativas de trabajadores, se considera remuneración el íntegro de lo que el socio recibe como contraprestación por sus servicios.

Por su parte, el artículo 33° del Reglamento de la Ley N.° 26790 establece que el aporte de los afiliados regulares en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso mensual; y que es de cargo obligatorio de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos en su totalidad mensualmente a ESSALUD, sin efectuar retención alguna al trabajador, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente, en el mes siguiente a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas.

Al respecto, esta superintendencia nacional ha señalado⁽⁶⁾ que el aporte a ESSALUD se calcula sobre la base de la remuneración mensual del trabajador dependiente; y que los importes que deben ser cancelados a los trabajadores⁽⁷⁾ estarán afectos a los aportes a ESSALUD en tanto se trate de montos que tengan la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador, conforme a las normas correspondientes.

⁵ Cabe señalar que, según agrega la norma, la base imponible mínima mensual del aporte no puede ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente.

⁶ En el Informe N.° 059-2011-SUNAT/2B0000.

⁷ Si bien el informe citado alude a importes que deben ser cancelados a trabajadores y extrabajadores por mandato judicial, esto último no es esencial para efectos de determinar el alcance del criterio asumido en dicho informe, por lo que este resulta de aplicación aun cuando no exista mandato judicial de por medio.

Por ello, los importes que serán entregados a los trabajadores con vínculo laboral vigente, como reembolso de descuentos en exceso de varios ejercicios anteriores, recaídos sobre montos que tienen la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador, deberán considerarse para efectos del pago del aporte a ESSALUD⁽⁴⁾⁽⁸⁾.

3. En cuanto a la tercera consulta, el inciso b) del artículo 42° del Reglamento de la LIR dispone 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.

Así, a través de la Resolución de Superintendencia N.° 036-98/SUNAT se reguló el citado procedimiento, señalándose en su artículo 2° que dicha norma es de aplicación, entre otros, cuando 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 (inciso b).

Al respecto, el numeral 1 del inciso b) del artículo 3° de la citada resolución dispone que el contribuyente presentará al agente de retención para el que labora, el Formato⁽⁹⁾ en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso; indicando si solicita su devolución o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso; siendo que esta devolución será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente.

El numeral 2 del referido inciso señala que 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 que se efectúe la presentación del mismo; y que, en todos los casos, el

⁸ El pago de este aporte debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se produzca el devengo de las remuneraciones en cuestión.

Como se ha señalado en el Informe N.° 059-2011-SUNAT/2B0000, según la doctrina, en el sistema de lo devengado se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo, es decir, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada.

Asimismo, el concepto de lo devengado debe reunir las siguientes características:

- a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
- b) Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- c) No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

⁹ Formato denominado “Declaración jurada del impuesto a la renta 5ta categoría no retenido o retenido en exceso”.

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.

De las normas citadas fluye que:

- a) La Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT regula el procedimiento a seguir en el caso de contribuyentes que hubieran percibido exclusivamente rentas de quinta categoría durante un ejercicio gravable, que mantengan vínculo laboral vigente con empleadores obligados a efectuar retenciones, cuando 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.
- b) Dicho contribuyente presentará a su agente de retención el Formato en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso; indicando si solicita su devolución o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta; siendo que de optar por la devolución, esta será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente, en el mes en que se efectúe la presentación de dicho Formato.

Por lo tanto, en caso de haberse determinado con posterioridad al cierre del ejercicio que se ha aplicado en exceso la retención del impuesto a la renta de quinta categoría a trabajadores que perciben exclusivamente rentas de dicha categoría, y que se ha abonado al fisco el monto retenido, aquellos solicitarán a sus respectivos agentes de retención, con la presentación del Formato, la devolución de los importes retenidos en exceso o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta; siendo que la devolución será efectuada directamente por el agente de retención al trabajador, en el mes en que se efectúe dicha solicitud.

CONCLUSIONES:

1. Los importes que serán entregados a los trabajadores con vínculo laboral vigente, como reembolso de descuentos en exceso de varios ejercicios anteriores, recaídos sobre montos que tienen la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador, estarán gravados con el impuesto a la renta en el ejercicio de su percepción; debiendo los pagadores de tales rentas efectuar la retención de dicho impuesto en la oportunidad en que se produzca su pago o acreditación, declarar esa retención y abonarla al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.
2. Tales importes deberán considerarse para efectos del pago del aporte a ESSALUD.

3. En caso de haberse determinado con posterioridad al cierre del ejercicio que se ha aplicado en exceso la retención del impuesto a la renta de quinta categoría a trabajadores que perciben exclusivamente rentas de dicha categoría, y que se ha abonado al fisco el monto retenido, aquellos solicitarán a sus respectivos agentes de retención, con la presentación del Formato, la devolución de los importes retenidos en exceso o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta; siendo que la devolución será efectuada directamente por el agente de retención al trabajador, en el mes en que se efectúe dicha solicitud.

Lima, 24 JUL. 2017

ORIGINAL FIRMADO POR
FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc
CT0292-2017
CT0303-2017
CT0304-2017

ESSALUD: Afectación de reembolso de descuentos en exceso sobre remuneraciones
IMPUESTO A LA RENTA: Afectación de reembolso de descuentos en exceso sobre remuneraciones y devolución de retenciones en exceso