

INFORME N.º 004-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas:

1. Para efecto de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de quinta categoría así como del aporte al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) del personal que se encuentra bajo el régimen del Decreto Legislativo N.º 728, desde el año 2011 hasta la actualidad, ¿se debe considerar la deducción que se efectúe de la remuneración mensual por concepto de tardanzas y permisos (justificados e injustificados)?
2. Para efecto de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de cuarta categoría así como del aporte al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) del personal que se encuentra bajo el régimen de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), aprobado por Decreto Legislativo N.º 1057, desde el año 2011 hasta la actualidad, ¿se debe considerar la deducción que se efectúe de la remuneración mensual por concepto de tardanzas y permisos (justificados e injustificados)?
3. ¿Cuál es la infracción en que se incurre si se declara importes erróneos por concepto de rentas de cuarta categoría o de quinta categoría y de aportes a ESSALUD y ONP, y qué tipo de sanción corresponde por la comisión de dicha infracción?
4. ¿Cuál es el plazo de prescripción que tiene la Administración Tributaria para determinar la infracción señalada en el literal anterior, así como para que un ex trabajador presente una denuncia o comunique a la SUNAT un hecho que implique la comisión de infracciones por parte de su ex empleador?

BASE LEGAL:

- 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).
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N.º 003-97-TR, publicado el 27.3.1997, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Productividad y Competitividad Laboral).

- Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-97-TR, publicado el 01.3.1997, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios).
- Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N.º 26790, publicada el 17.5.1997, y normas modificatorias.
- Decreto Ley N.º 19990 que crea el Sistema Nacional de Pensiones, publicado el 30.4.1973, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Sistema Nacional de Pensiones).
- Decreto Legislativo N.º 1057, que regula el régimen en especial de contratación administrativa de servicios, publicado el 28.6.2008, y norma modificatoria.

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera consulta, al estar referida a conceptos distintos (impuesto a la renta, aporte al ESSALUD y aporte a la ONP), abordaremos estos por separado:

a) Impuesto a la Renta

De acuerdo a lo establecido en 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.

Agrega la norma que, no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en el 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.

Por su parte, el artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de quinta categoría se imputan al ejercicio gravable en que se perciban.

Asimismo, el artículo 59º del citado cuerpo legal señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, en principio, todo ingreso percibido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, constituye renta de quinta categoría gravada con el Impuesto a la Renta, independientemente de la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo⁽¹⁾.

En ese sentido, en la medida que por concepto de tardanzas y permisos (justificados e injustificados), se efectúe descuentos a la remuneración mensual que corresponda abonar al trabajador por sus servicios, éstos deben ser descontados para efectos de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría, toda vez que esta debe estar integrada únicamente por los importes que hubieren sido efectivamente percibidos por el trabajador.

b) Contribuciones al ESSALUD y a la ONP

De acuerdo a lo establecido por el inciso a) del artículo 6° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, los aportes por afiliación al ESSALUD son de carácter mensual, y el aporte 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.

Asimismo, según lo dispuesto por este inciso, para dichos efectos, se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N.ºs 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Al respecto, cabe indicar que conforme a lo previsto en el artículo 6° del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sea de su libre disposición⁽²⁾.

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9° del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, son remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como

¹ Esta regla sólo admite excepciones en caso que expresamente una norma jurídica exonere o excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, incluso si se originan en el vínculo laboral.

² Agrega la norma que las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa. No constituye remuneración computable para efecto del cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto.

contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición⁽³⁾.

Por otro lado, en cuanto a la contribución a la ONP, cabe indicar que el artículo 11° de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones dispone que 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.

A su vez, la Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.° 26504⁽⁴⁾, indica que 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.

Asimismo, el artículo 8° de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones establece que para los fines del Sistema se considera remuneración asegurable el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera sea la denominación que se les dé, con las excepciones que se consignan en el artículo 9° del mismo cuerpo legal⁽⁵⁾.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, la base imponible para efecto de la determinación de los aportes al ESSALUD, está conformada por el íntegro de lo que el trabajador percibe por sus servicios, en dinero o en especie, siempre que sea de su libre disposición; y la remuneración asegurable que constituye la base imponible para efecto de la determinación de los aportes a la ONP, está constituida por el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera sea la denominación que se les dé, con las excepciones antes señaladas.

Siendo ello así, dado que la remuneración que percibe el trabajador es disminuida cuando se le realizan descuentos por concepto de tardanzas y permisos (justificados e injustificados), tales descuentos deben ser

³ Agrega la norma que se incluye en dicho concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19° y 20° del citado cuerpo legal.

⁴ Que modifica el Régimen de Prestaciones de 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.

⁵ El aludido artículo 9° establece que para los fines del Sistema no forman parte de la remuneración asegurable, únicamente las cantidades que perciba el asegurado por los siguientes conceptos:

- a) Gratificaciones extraordinarias;
- b) Asignación anual sustitutoria del régimen de participación en las utilidades;
- c) Participación en las utilidades;
- d) Bonificación por riesgo de pérdida de dinero;
- e) Bonificación por desgaste de herramientas; y
- f) Las sumas o bienes entregados al trabajador para la realización de sus labores, exigidos por la naturaleza de éstas, como los destinados a movilidad, viáticos, representación y vestuario.

considerados para efectos de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de los aportes al ESSALUD y a la ONP, toda vez que esta debe estar integrada únicamente por los importes que corresponderían cobrar efectivamente al trabajador.

2. Con relación a la segunda consulta, en el Informe N.º 032-2014-SUNAT/4B0000⁽⁶⁾ se ha señalado que, de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 1057, modificado por la Ley N.º 29849⁽⁷⁾, el tratamiento tributario que corresponde dar a los ingresos derivados de un CAS es el de rentas de cuarta categoría, por lo que, de ser el caso, las retenciones que se deban efectuar se realizarán teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al respecto.

En tal sentido, conforme a lo establecido en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Tratándose de la renta de cuarta categoría dichos ingresos son los provenientes, entre otros, de las contraprestaciones que obtengan las personas que prestan servicios bajo la modalidad del CAS.

Ahora bien, en el Oficio N.º 475-2012-SUNAT/4B0000⁽⁸⁾ se ha indicado que, “según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 1057 y el artículo 6º de su Reglamento, los descuentos por inasistencias y tardanzas corresponden a la reducción proporcional de la contraprestación por el incumplimiento de las horas de servicios semanales pactadas en el contrato. Vale decir, la contraprestación del sujeto que presta sus servicios bajo la modalidad CAS es la correspondiente al importe resultante luego de los referidos descuentos.”

Asimismo, en el aludido Oficio se ha señalado que, “en cuanto a la retención aplicable a dicha categoría de rentas, el artículo 74º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la retención en mención equivale al 10% de las rentas brutas que se abonen o acrediten; lo que en el caso del sujeto que presta sus servicios bajo la modalidad CAS está dado -como se ha señalado precedentemente- por el importe de los honorarios establecido luego de los descuentos por inasistencias y tardanzas. En ese sentido, la retención correspondiente debe calcularse sobre el importe antes referido.”

Como puede apreciarse, la retribución o contraprestación percibida por el sujeto que presta sus servicios bajo la modalidad CAS es el importe resultante luego de los descuentos por inasistencias o tardanzas, por lo que

⁶ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

⁷ Que establece la eliminación progresiva del Régimen Especial del Decreto Legislativo N.º 1057 y otros derechos laborales, publicada el 6.4.2012.

⁸ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

dicho importe es el que debe considerarse como base para el cálculo de la retención respectiva.

Por otro lado, respecto al cálculo del aporte a ESSALUD, conforme a lo dispuesto en el inciso k) del artículo 6° del Decreto Legislativo N.° 1057, el CAS otorga al trabajador el derecho a la afiliación al régimen contributivo que administra ESSALUD. La contribución para la afiliación a dicho régimen contributivo tiene como base máxima el equivalente al 30% de la UIT vigente en el ejercicio por cada asegurado.

Asimismo, de acuerdo a lo establecido por el inciso j) del artículo 6° citado en el párrafo anterior, el CAS otorga al trabajador el derecho de afiliarse a un régimen de pensiones, pudiendo elegir entre el Sistema Nacional de Pensiones (SNP) o el Sistema Privado de Pensiones, y cuando corresponda, afiliarse al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, el CAS otorga al trabajador el derecho a afiliarse a un régimen de pensiones, pudiendo elegir el SNP, y a afiliarse al régimen contributivo que administra ESSALUD.

Ahora bien, en lo que respecta a la forma en que se debe determinar la base imponible a fin de calcular las aportaciones a los regímenes señalados en el párrafo anterior, cabe indicar que el Decreto Legislativo N.° 1057 no ha establecido ninguna regulación específica que diferencie en dicho aspecto a los trabajadores con CAS de los que se encuentran bajo el régimen del Decreto Legislativo N.° 728, por lo que les resulta aplicable lo desarrollado señalado sobre el particular en el literal b) del ítem 1 del presente Informe.

En consecuencia, para efectos de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de los aportes al ESSALUD y a la ONP de los trabajadores bajo el régimen CAS, se deben considerar los descuentos por tardanzas e inasistencias.

3. En lo que respecta a la tercera consulta, cabe indicar que el numeral 1 del artículo 178° del TUO del Código Tributario establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

En ese sentido, en la medida que la declaración de importes erróneos por concepto de renta de quinta categoría y de aportes a ESSALUD y ONP, a

que se hace referencia en la segunda consulta, sea consecuencia de la no inclusión en las declaraciones de los conceptos detallados en la norma glosada en el párrafo anterior, y/o de la aplicación de tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o de declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares; se habrá incurrido en la infracción tipificada en la norma en mención.

Ahora bien, en cuanto a la sanción aplicable por la comisión de la citada infracción, cabe indicar que de acuerdo a lo dispuesto por las Tablas I y II de Infracciones y Sanciones del TUO del Código Tributario⁽⁹⁾, le corresponde la sanción de multa por el 50% del tributo omitido o el 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución.

4. En cuanto a la cuarta consulta, de acuerdo a lo establecido por el artículo 43° del TUO del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Por su parte, el numeral 4 del artículo 44° del citado cuerpo legal dispone que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.

Como se desprende de las normas antes glosadas, la acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, excepto para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, en cuyo caso, esta prescribe a los seis (6) años.

Por otro lado, en cuanto a la presentación de una denuncia o comunicación a la SUNAT por parte de un ex trabajador respecto a un hecho que implique la comisión de infracciones tributarias por parte de su ex empleador, cabe indicar que las normas tributarias no han establecido término prescriptorio alguno para la realización de dicha acción⁽¹⁰⁾.

⁹ La Tabla I es aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría y la Tabla II a personas naturales, que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las Tablas I y III (Personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado).

¹⁰ Sin embargo, para que puedan ser atendidas deben ser realizadas antes de que prescriba la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.

CONCLUSIONES:

1. Para efecto de determinar la "Remuneración Bruta" que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de quinta categoría así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen del Decreto Legislativo N.º 728, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).
2. Para efecto de determinar la "Remuneración Bruta" que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de cuarta categoría así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen CAS, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).
3. Si se declara importes erróneos por concepto de renta de quinta categoría y de aportes a ESSALUD y ONP, se incurriría en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del TUO del Código Tributario.

Por la comisión de la citada infracción corresponde la aplicación de la sanción de multa por el 50% del tributo omitido o el 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución.

4. La acción de la Administración Tributaria para aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, excepto para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, en cuyo caso, esta prescribe a los seis (6) años.

No existe plazo de prescripción para que un ex trabajador pueda presentar una denuncia o comunicación a la SUNAT respecto a un hecho que implique la comisión de infracciones tributarias por parte de su ex empleador.

Lima, 15 MAYO 2014

Original firmado por

FELIPE EDUARDO IANACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

ere

A0360-D14; A0373-D14; A0411-D14; A0412-D14; A0413-D14; A0414-D14; A0415-D14; A0416-D14; A0417-D14; A0418-D14 y A0419-D14.

IMPUESTO A LA RENTA – Renta de Quinta Categoría, aportaciones al ESSALUD y ONP.