



INFORME N.º 059-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial⁽¹⁾ se encuentran afectos al Impuesto a la Renta y a las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y al Essalud, y en qué oportunidad se produce el nacimiento de la obligación tributaria o surge la obligación de practicar la retención respectiva.

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.
- Texto Único Ordenado (TUO) 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.
- Texto Único Concordado (TUC) del Decreto Ley N.º 19990, cuya publicación fue dispuesta mediante el Decreto Supremo N.º 014-74-TR, publicado el 8.8.1974, y normas modificatorias.
- Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N.º 26790, publicada el 17.5.1997 y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley N.º 26790, 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.

ANÁLISIS:

1. Impuesto a la Renta

1.1 El artículo 34º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son rentas de quinta categoría, entre otros conceptos, las obtenidas por:

- a) 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.

¹ Tales como, por ejemplo, remuneraciones devengadas, indemnización por despido arbitrario, compensación por tiempo de servicios, bonificación vacacional, reintegro de remuneraciones, gratificaciones, vacaciones, horas extras.



- b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.
- c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

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

Así pues, según las normas glosadas, 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. Asimismo, son agentes de retención quienes deben pagar dichas rentas, siendo el momento en que se debe practicar la retención la oportunidad del pago o acreditación.

1.2 Por otra parte, el artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que constituyen ingresos inafectos a este impuesto, entre otros, los siguientes:

- a) Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- b) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades, sea que se originen en el régimen de la seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo previsto en el inciso b) del artículo 2° de la propia Ley.
- c) Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.

Como se aprecia, de acuerdo con el mencionado artículo 18° determinados conceptos se encuentran expresamente inafectos del Impuesto a la Renta; aún cuando éstos pudieran haberse originado en el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

1.3 Ahora bien, en cuanto al supuesto materia de la consulta y de acuerdo con las normas citadas, los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial que provienen del trabajo personal prestado en relación de dependencia se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, salvo que correspondan a los conceptos detallados en el artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.



Cabe indicar que similar criterio se encuentra recogido en la Directiva N.º 013-99/SUNAT⁽²⁾, relativa a remuneraciones abonadas por mandato judicial, en la cual se señala que *“el hecho que la percepción se efectúe como consecuencia de un mandato judicial, no desvirtúa su naturaleza de retribución por la labor desempeñada en relación de dependencia, motivo por el cual mantiene su condición de renta gravada de la quinta categoría”*.

Asimismo, respecto al momento en que el sujeto obligado al pago de los referidos importes debe efectuar la retención del Impuesto a la Renta, ésta 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.

2. Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones (SNP)

2.1 El inciso a) del artículo 6º del TUC del Decreto Ley N.º 19990 señala que constituye fuente de financiamiento del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, las aportaciones de los empleadores y de los asegurados⁽³⁾.

A su vez, el artículo 7º del citado TUC dispone que las aportaciones a que se refiere el inciso a) del artículo anterior equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable⁽⁴⁾ que percibe el trabajador.

Por su parte, el artículo 11º establece 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 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 aquél en que se prestó el trabajo⁽⁵⁾. Añade que si las personas obligadas no retuvieron en la oportunidad indicada las aportaciones de sus

² Publicada en el diario oficial El Peruano el 23.12.1999. Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

³ El artículo 3º del TUC del Decreto Ley N.º 199 90 señala que, entre otros, son asegurados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, con la excepción a que se refiere el artículo 5º de la misma norma, los siguientes:

- a) Los trabajadores que prestan servicios bajo el régimen de la actividad privada a empleadores particulares, cualesquiera que sean la duración del contrato de trabajo y/o el tiempo de trabajo por día, semana o mes;
- b) Los trabajadores al servicio del Estado bajo los regímenes de la Ley N.º 11377 o de la actividad privada; incluyendo al personal que a partir de la vigencia del presente Decreto Ley ingrese a prestar servicios en el Poder Judicial, en el Servicio Diplomático y en el Magisterio;
- c) Los trabajadores de empresas de propiedad social, cooperativas y similares;
- d) Los trabajadores al servicio del hogar.

⁴ El artículo 8º del TUC del Decreto Ley N.º 199 90 señala que para los fines del Sistema Nacional de Pensiones se considera remuneración asegurable el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera que sea la denominación que se les dé.

⁵ Actualmente no se aplica el aporte por cuenta del empleador, en virtud del artículo 2º de la Ley N.º 26504, publicada el 18.7.1995.



trabajadores, responderán por su pago, sin derecho a descontárselas a estos.

Como fluye de las normas citadas, tratándose de trabajadores dependientes, el aporte al SNP es de cargo del trabajador; siendo el empleador el obligado a efectuar la retención de tales aportaciones.

2.2 En tal sentido, en relación con los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial, en la medida que tales importes tengan la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador se encontrarán afectos a las aportaciones al SNP.

Al respecto, el artículo 6° del TUO del Decreto Legislativo N.° 728 señala que 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 sean de su libre disposición. Añade 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 de 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.

Asimismo, conforme al artículo 7° del mismo TUO, no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado (TUO) del Decreto Legislativo N.° 650⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

⁶ El TUO del Decreto Legislativo N.° 650 ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.° 001-97-TR (publicado el 1.3.1997) y normas modificatorias. De acuerdo con el artículo 19° del referido TUO, no se consideran remuneraciones computables las siguientes:

- a) Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego;
- b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa;
- c) El costo o valor de las condiciones de trabajo;
- d) La canasta de Navidad o similares;
- e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados;
- f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada;
- g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva;
- h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia;
- i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador;



Así pues, los importes referidos que, conforme a las normas citadas, constituyan el pago de remuneraciones a favor de los trabajadores o ex trabajadores se encuentran afectos a las aportaciones al SNP y están sujetos a retención por parte del empleador.

2.3 Por otro lado, en cuanto al momento en que debe realizarse la retención de las aportaciones a la ONP en el supuesto materia de consulta, es necesario tener en cuenta que, tal como se ha establecido en el Informe N.º 233-2006-SUNAT/2B0000⁽⁸⁾, la obligación tributaria de este tributo nace en el momento del devengo de las remuneraciones afectas⁽⁹⁾.

En este orden de ideas, la retención de las aportaciones al SNP debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se haya producido el devengo de las remuneraciones correspondientes⁽¹⁰⁾.

3. Aportes a EsSalud

3.1 El inciso a) del artículo 6º de la Ley N.º 2679 0 dispone que 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.

La misma norma dispone, además, que la base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente; siendo de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos a EsSalud, al mes siguiente, dentro de los plazos establecidos en la

j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal.

Asimismo, el artículo 20º del mencionado TUO, establece que tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

⁷ El artículo 10º del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 728, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-96-TR (publicado el 26.1.1996) y normas modificatorias, señala que el concepto de remuneración a que se hace referencia en los párrafos precedentes del presente Informe, es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

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

⁹ En ese sentido, debe considerarse, adicionalmente, lo dispuesto en la Décimo Novena Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual el criterio del devengo contenido en el segundo párrafo del artículo 71º del mismo TUO es aplicable al pago y retenciones por concepto de las aportaciones a EsSalud y al SNP.

¹⁰ 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:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
- Requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- 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.



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.ºs 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 33º del Reglamento de la Ley N.º 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.

Añade 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 aquél en que se devengaron las remuneraciones afectas.

3.2 Según las normas citadas, el aporte a EsSalud es una obligación de cargo de la entidad empleadora y, por ende, no está sujeta a retención. Esta obligación se calcula sobre la base de la remuneración mensual del trabajador dependiente.

En tal sentido, en el supuesto materia de consulta, los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial 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⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

3.3 Por otra parte, para establecer el momento en que debe cumplirse con la obligación del aporte a EsSalud en el supuesto materia de consulta, cabe señalar que en el Informe N.º 233-2006-SUNAT/2B0000 se ha indicado que la obligación tributaria nace en la oportunidad del devengo de las remuneraciones afectas.

En tal sentido, el pago de las aportaciones al EsSalud debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se haya producido el devengo de las remuneraciones correspondientes⁽¹⁰⁾.

Cabe señalar que dicha obligación debe ser cumplida por el empleador sin importar que el trabajador o ex trabajador no haya ejercido el derecho a atención médica durante el tiempo que hubiera durado el proceso judicial, por cuanto las normas citadas no contemplan una excepción de esta índole.



CONCLUSIONES:

1. Los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial que provienen del trabajo personal prestado en relación de dependencia se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, salvo que correspondan a los conceptos detallados en el artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

El sujeto obligado al pago de los referidos importes debe efectuar la retención del Impuesto a la Renta cuando los pague o acredite, por lo cual dicha retención debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal correspondiente al pago o la acreditación de las rentas de quinta categoría.

2. Los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial se encontrarán afectos a las aportaciones al SNP y están sujetos a retención por parte del empleador en la oportunidad de su devengo, en la medida que tales importes tengan la calidad legal de remuneraciones provenientes de servicios personales prestados a un empleador⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

La retención de las aportaciones al SNP debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se haya producido el devengo de las remuneraciones afectas⁽¹⁰⁾.

3. Los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial 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⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

El pago de las aportaciones al Essalud es de cargo del empleador y debe considerarse como una obligación relativa al período fiscal en que se haya producido el devengo de las remuneraciones afectas⁽¹⁰⁾.

Dicha obligación debe ser cumplida por el empleador sin importar que el trabajador o ex trabajador no haya ejercido el derecho a atención médica durante el tiempo que hubiera durado el proceso judicial.

Lima, 25 de mayo de 2011

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

gsm
A0236-D11

IMPUESTO A LA RENTA – ONP – ESSALUD: Afectación de importes ordenados ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por sentencias judiciales en procesos laborales.