

MATERIA:

Se plantea el caso de contribuyentes perceptores de rentas de la primera categoría que, habiendo efectuado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011 con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N.º 972, han solicitado la devolución de los pagos en exceso generados.

Al respecto, se formulan las siguientes consultas:

1. Si resulta necesaria la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponde la renta obtenida para que proceda la devolución de los pagos indebidos o en exceso por concepto de renta de primera categoría.
2. Si procede la devolución del exceso calculado para los pagos a cuenta por aquellos períodos que aún no se encuentran vencidos.

BASE LEGAL:

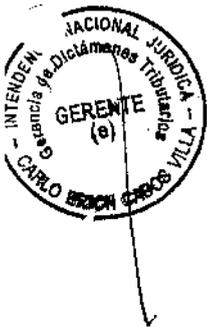
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, entre ellas, el Decreto Legislativo N.º 972⁽¹⁾, publicado el 10.3.2007.

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.

ANÁLISIS:

En principio, partimos de la premisa que las consultas formuladas hacen referencia a rentas de primera categoría por concepto del arrendamiento de un bien por los años 2009, 2010 y 2011, respecto de las cuales el contribuyente abonó, en el mes que las percibió del año 2008, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a los períodos de enero de 2009 a diciembre de 2011; habiendo solicitado, en el año 2009, la devolución del monto correspondiente a la diferencia que resulta de calcular dichos pagos a cuenta aplicando la tasa vigente en el 2008 y la tasa vigente a partir del 1.1.2009 por cada uno de los períodos antes mencionados.

¹ Vigente a partir del 1.1.2009 conforme a lo dispuesto por la Única Disposición Complementaria Final de dicho Decreto Legislativo.



En ese contexto, entendemos que la primera consulta está orientada a determinar si para la procedencia de la devolución del exceso de los pagos a cuenta devengados resulta necesaria la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta⁽²⁾; en tanto que la segunda consulta busca dilucidar, adicionalmente, si resulta procedente la devolución del exceso en el cálculo de los pagos a cuenta correspondientes a los períodos que aún no se han devengado.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

1. Con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N.º 972, el artículo 84º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de primera categoría debían abonar con carácter de pago a cuenta, correspondiente a esta renta, el monto que resultase de aplicar la tasa del quince por ciento (15%) sobre la renta neta⁽³⁾.

No obstante, a partir del 1.1.2009, el citado artículo dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta, correspondiente a esta renta, el monto que resulte de aplicar la tasa del seis coma veinticinco por ciento (6,25%) sobre el importe que resulte de deducir el veinte (20%) de la renta bruta, utilizando para efectos del pago el recibo por arrendamiento que apruebe la SUNAT, que se obtendrá dentro del plazo en que se devengue dicha renta conforme al procedimiento que establezca el Reglamento. Esto es, producto de la modificación normativa, se reduce a 5% la tasa efectiva aplicable para determinar los pagos a cuenta por rentas de la primera categoría.

De acuerdo con lo señalado en el inciso b) del artículo 57º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de primera categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen; y, en esa misma orientación, el inciso a) del artículo 53º del Reglamento del mencionado TUO -cuyo texto no ha sufrido variación alguna-, indica que para efecto de los pagos a cuenta por rentas de primera categoría, se considerará que la renta se devenga mes a mes, debiendo efectuarse dichos pagos dentro de los plazos previstos en el Código Tributario mediante recibos aprobados por SUNAT.

² Para efecto del pronunciamiento solicitado, asumimos que el contribuyente no ha presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2009 o, en su caso, que la ha presentado sin consignar en la misma el total de los pagos a cuenta por rentas de primera categoría de los períodos de enero a diciembre de 2009, efectuados en el año 2008, sino únicamente la diferencia cuya devolución no ha sido solicitada.

³ Antes de la derogación efectuada por la Disposición Complementaria Derogatoria Única del Decreto Legislativo N.º 972, el artículo 35º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indicaba que para establecer la renta neta de la primera categoría, se debía deducir por todo concepto el veinte por ciento (20%) del total de la renta bruta.



Añade la norma reglamentaria que, tratándose de pagos adelantados el contribuyente podrá efectuar el pago a cuenta en el mes en que perciba el pago.

2. Como se puede apreciar, el período respecto del cual se debe efectuar el pago a cuenta por rentas de primera categoría corresponde al mes en que se devenga la renta, circunstancia que se produce mes a mes y, concretamente, en el supuesto planteado, de enero de 2009 a diciembre de 2011.

Lo afirmado precedentemente no queda enervado por el hecho que, en los casos de adelantos recibidos por el contribuyente, se haya establecido la posibilidad de que éste efectúe el pago a cuenta por rentas de primera categoría en la fecha en que perciba la renta, en tanto tal disposición sólo prevé la posibilidad de que, a elección del contribuyente, se cumpla con dicha obligación antes del devengo sin modificar la fecha en que éste se produce.

3. En ese orden de ideas, como quiera que, a partir del período de enero de 2009, los pagos a cuenta por rentas de la primera categoría deben calcularse aplicando la tasa efectiva de 5%, si el pago efectuado por el contribuyente, por los períodos devengados, es mayor al resultado de aplicar dicha tasa a la renta de la primera categoría, procederá su devolución de acuerdo con lo establecido en el artículo 38° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario⁽⁴⁾.

Al respecto, cabe señalar que no existe norma en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su Reglamento, que disponga -en el supuesto materia de consulta- una restricción a la devolución del exceso mensual pagado o que hubiera dispuesto la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta como una condición para que proceda la devolución.

En efecto, debe diferenciarse el supuesto en mención -en el cual se efectúa un pago a cuenta superior al que corresponde de acuerdo a ley-, del supuesto a que se refiere el artículo 87° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁵⁾, el cual constituye un exceso de pago que se genera recién en

⁴ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

Dicho artículo regula las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso, disponiendo que éstas se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo establecido en dicho artículo.

⁵ Según el cual, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha



la oportunidad en que se determina el Impuesto a la Renta anual y los pagos a cuenta efectuados conforme a Ley han superado dicho Impuesto, pues en este último supuesto es obligatoria la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto donde conste el exceso.

En tal virtud, tratándose del monto abonado anticipadamente por concepto de los pagos a cuenta por rentas de primera categoría, el cual resulta excesivo considerando la norma vigente a la fecha de su devengo, la devolución de dicho exceso procederá sin que sea necesaria la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio respectivo.

4. En lo que se refiere a la devolución del exceso en el cálculo de los pagos a cuenta correspondientes a los períodos que aún no se han devengado, debe tenerse en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 53° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta el contribuyente tiene a su disposición la opción de cumplir su obligación de efectuar el pago a cuenta en función a la oportunidad de la percepción de la renta.

Así pues, de ejercer dicha opción, el contribuyente realiza la proyección de su obligación futura por concepto del pago a cuenta, abonando el monto correspondiente a tal proyección en la oportunidad de la percepción de la renta.

Ahora bien, dado que se ha presentado una modificación normativa que ha disminuido la tasa aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta, se evidencia que existe un exceso en el monto proyectado y abonado por el contribuyente; no existiendo impedimento para solicitar la devolución de tal exceso como consecuencia del cambio en las reglas para la referida proyección, sin necesidad de esperar el devengo del pago a cuenta correspondiente.

En consecuencia, procederá la devolución del exceso en el cálculo de los pagos a cuenta por rentas de primera categoría correspondientes a aquellos períodos que aún no se han devengado.

CONCLUSIONES:

Tratándose de rentas de primera categoría por concepto del arrendamiento de un bien por los años 2009, 2010 y 2011, respecto de las cuales el contribuyente abonó, en el mes que las percibió del año 2008, el pago a cuenta del Impuesto

declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.



a la Renta correspondiente a los períodos de enero de 2009 a diciembre de 2011; habiendo solicitado, en el año 2009, la devolución del monto correspondiente a la diferencia que resulta de calcular dichos pagos a cuenta aplicando la tasa vigente en el 2008 y la tasa vigente a partir del 1.1.2009 por cada uno de los períodos antes mencionados:

1. Procederá la devolución del exceso que resulta de aplicar la norma vigente a la fecha del devengo de dichos pagos a cuenta, sin que sea necesaria la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio respectivo.
2. De igual forma, procederá la devolución del exceso en el cálculo de los pagos a cuenta por rentas de primera categoría correspondientes a aquellos períodos que aún no se han devengado.



Lima, 02 AGO. 2010

Clara Urteaga Goldstein
CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

czh/
A0239-010
IMPUESTO A LA RENTA – Devolución de pago adelantado de impuesto a la renta de primera categoría