

INFORME N.º 134-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Respecto al recargo al consumo que se aplica en los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas o bebidas, en base a lo dispuesto por la quinta disposición complementaria del Decreto Ley N.º 25988, se consulta lo siguiente:

1. Si dicho recargo no tiene carácter remunerativo, los montos percibidos por ese concepto por parte de los titulares de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), accionistas, participacionistas y socios o asociados de personas jurídicas, ¿deben ser considerados para efectos de determinar si se excede el valor de mercado de las remuneraciones conforme a lo señalado en el inciso n) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. Si se calculó el exceso del valor de mercado de las remuneraciones del titular de una EIRL, o de accionistas, participacionistas y de socios o asociados de personas jurídicas empleadoras vinculados con estas, considerando los montos que por concepto de recargo al consumo percibieron dichos trabajadores y se reparó ese “exceso” por entender que eran montos no deducibles, incrementando la base imponible del empleador, y este pagó su impuesto resultante, ¿nos encontraremos ante un pago indebido o pago en exceso del impuesto a la renta de tercera categoría, respecto del cual procede solicitar su devolución?
3. Si el titular de una EIRL, y los accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas empleadoras vinculados con estas, pagaron el impuesto a la renta por dividendos por el “exceso” antes mencionado, conforme a lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿podrán dichas personas naturales considerar que efectuaron un pago indebido o en exceso, respecto del cual pueden solicitar su devolución?

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, “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”).
- 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, “Código Tributario”).

- Decreto Ley N.º 25988, Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos, publicado el 24.12.1992.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo dispuesto por el inciso n) del artículo 37º de la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado⁽¹⁾. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la EIRL; así como cuando los accionistas, participacionistas, y en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. Agrega la norma que el reglamento establecerá los supuestos en que se configura dicha vinculación, y que en el caso que tales remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Como puede apreciarse de la norma citada, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una EIRL, accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas, son deducibles a fin de determinar la renta neta de tercera categoría del empleador, siempre que:

- a) Se pruebe que trabajan en el negocio; y,
- b) La remuneración no exceda el valor de mercado, requisito que será de aplicación tratándose del titular de la EIRL; y de accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador.

En cuanto a esta segunda condición, para determinar si se produce el aludido exceso o no, debe compararse el importe de la remuneración cuya deducción es materia de evaluación con el importe del valor de mercado de dicha remuneración [que, básicamente, se determina en función de la remuneración del trabajador elegido como referente conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19º-A del Reglamento de la LIR].

2. Ahora bien, en relación con la primera consulta, para establecer si los importes que perciben los trabajadores provenientes del recargo al

¹ El inciso b) del artículo 19º-A del Reglamento de la LIR establece qué se considera valor de mercado para estos efectos (valor que se determina, básicamente, en función de la remuneración del trabajador elegido como referente conforme a lo dispuesto en dicho inciso).

consumo a que se refiere la quinta disposición complementaria del Decreto Ley N.º 25988⁽²⁾, deben tomarse en cuenta a fin de determinar el monto de la remuneración cuya deducción es materia de evaluación, en principio debe dilucidarse si dicho recargo constituye en sí mismo un gasto para el empleador.

Al respecto, de acuerdo con lo establecido en la aludida disposición complementaria, los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas y bebidas en acuerdo con sus trabajadores, podrán fijar un recargo al consumo no mayor al 13% del valor de los servicios que prestan. El recargo al consumo, si fuera el caso, será abonado por los usuarios del servicio en la forma y modo que cada establecimiento fije. Su percepción por los trabajadores no tendrá carácter remunerativo y, en consecuencia, no estará afecto a las contribuciones de Seguridad Social, ni afecto a indemnización, beneficios laborales o compensación alguna. Este recargo no forma parte de la base imponible del Impuesto General a las Ventas.

En relación con el recargo en cuestión, esta administración tributaria ya ha señalado⁽³⁾ que *los montos recibidos por los establecimientos por concepto de recargo al consumo no tienen naturaleza de ingreso para estas empresas por cuanto no suponen un beneficio económico suyo sino de sus trabajadores.*

En cuanto a si el concepto en cuestión tiene naturaleza de gasto, cabe señalar que de acuerdo con el numeral 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros⁽⁴⁾ se considera que son gastos los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en la forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

De acuerdo con esta definición, y considerando lo señalado en los párrafos precedentes, resulta claro que la suma desembolsada por el empleador para el pago a los trabajadores del recargo al consumo no constituye gasto para aquel, toda vez que no supone un decremento económico suyo, sino de los usuarios de los servicios que preste dicho empleador.

Siendo así, los importes provenientes del recargo al consumo que perciben los trabajadores no deben tomarse en cuenta a fin de determinar el monto de la remuneración deducible a que se refiere el inciso n) del artículo 37º de la LIR.

² En adelante, “recargo al consumo”.

³ En el Informe N.º 49-2014-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal Sunat (www.sunat.gob.pe).

⁴ Oficializado mediante la Resolución CNC N.º 005-94-EF/93.01, según lo precisado por la Resolución N.º 027-2001-EF/93.01.

Por lo tanto, los importes provenientes del recargo al consumo que perciben el titular de una EIRL, y accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas, no deben tomarse en cuenta a fin de determinar el monto de la remuneración de aquel por el cual se verifica si esta excede el valor de mercado de las remuneraciones conforme a lo señalado en el inciso n) del artículo 37° de la LIR.

3. En cuanto a la segunda consulta, de lo señalado en el numeral precedente, se tiene que los importes provenientes del recargo al consumo que perciben el titular de una EIRL, y accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas, no están comprendidos en los alcances de la deducción establecida por el inciso n) del artículo 37° de la LIR, para la determinación de la renta neta de tercera categoría de sus empleadores.

En consecuencia, en el caso de trabajadores comprendidos en el inciso n) del artículo 37° de la LIR, por los cuales se verifica si sus remuneraciones exceden el valor de mercado de estas, de haber el empleador determinado su base imponible (renta neta de tercera categoría) sin deducir los importes provenientes del recargo al consumo que desembolsó para el pago de este concepto a dichos trabajadores, habrá procedido conforme a lo dispuesto por la normativa que regula la determinación del impuesto a la renta.

Por lo tanto, si el empleador a que alude el inciso n) del artículo 37° de la LIR pagó el importe equivalente a su deuda tributaria por impuesto a la renta determinada conforme a lo señalado en el párrafo precedente, con ello extinguió su obligación tributaria, por lo que dicho pago no puede calificar como pago indebido o en exceso que sea susceptible de devolución.

4. Respecto a la tercera consulta, cabe indicar que, en relación con lo dispuesto en el artículo 40° y el inciso b) del artículo 92° del Código Tributario, esta administración tributaria ha señalado⁽⁵⁾ que *los deudores tributarios tienen derecho a exigir la devolución de los pagos indebidos o en exceso que hubieran realizado por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos, que correspondan a períodos no prescritos; no obstante, de determinar la administración tributaria la existencia de deuda tributaria, dicho crédito puede ser materia de la compensación de oficio a que se refiere el artículo 40° del Código Tributario, siempre que para ello se cumpla, en cada caso, con los requisitos en él dispuestos.*

Por su parte, en cuanto a lo señalado en el inciso c) del artículo 39° y el artículo 40° del mismo código, esta administración tributaria también ha afirmado que *la compensación de oficio que se encuentra autorizada a realizar durante un proceso de verificación y/o fiscalización iniciado a raíz*

⁵ En el Informe N.º 104-2016-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal Sunat.

de una solicitud de devolución es, precisamente, la referida a los créditos, entre otros, por tributos pagados indebidamente o en exceso⁽⁶⁾.

De otro lado, como ya se ha expuesto en los numerales precedentes, los importes provenientes del recargo al consumo que perciben el titular de una EIRL, y accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas jurídicas, no están comprendidos en los alcances de la deducción establecida por el inciso n) del artículo 37° de la LIR, para la determinación de la renta neta de tercera categoría de sus empleadores.

Ahora, como la determinación del exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones a que se refiere el mencionado inciso es únicamente para efectos de establecer el importe de la deducción que se ha de considerar para la determinación de la renta neta de tercera categoría de los empleadores a que este alude, y siendo que los importes provenientes del recargo al consumo que perciben los aludidos trabajadores no están comprendidos en los alcances de dicha deducción, estos no deben considerar como exceso sobre el valor de mercado de sus remuneraciones los importes que percibieron provenientes de dicho recargo.

Por lo tanto, si los aludidos trabajadores pagaron el impuesto a la renta por dividendos⁽⁷⁾ por considerar como exceso sobre el valor de mercado de sus remuneraciones los importes que percibieron provenientes del recargo al consumo, dicho pago es indebido, por lo que aquellos tienen derecho a solicitar la devolución del referido pago.

Sin embargo, de determinar la administración tributaria durante el proceso de verificación y/o fiscalización iniciado a raíz de la solicitud de devolución la existencia de deuda tributaria, el crédito por dicho pago indebido puede ser materia de la compensación de oficio a que se refiere el artículo 40° del Código Tributario, siempre que para ello se cumpla, en cada caso, con los requisitos en él dispuestos.

CONCLUSIONES:

En relación con la deducción a que se refiere el inciso n) del artículo 37° de la LIR y el recargo al consumo que se aplica en los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas o bebidas, se concluye que:

1. Los importes provenientes del recargo al consumo que perciben el titular de una EIRL, y accionistas, participacionistas, socios o asociados de personas

⁶ En el Informe N.° 188-2006-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal Sunat. Si bien el aludido artículo 40° fue sustituido por el artículo 8° del Decreto Legislativo N.° 981, publicado el 15.3.2007, el nuevo texto de dicho artículo es similar al vigente a la fecha de emisión del mencionado informe, por lo que su criterio aquí citado se mantiene vigente.

⁷ Como se ha señalado, la LIR ha dispuesto que en el caso que las remuneraciones de los sujetos mencionados en el inciso n) del artículo 37° de la LIR excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de tales sujetos.

jurídicas, no deben tomarse en cuenta a fin de determinar el monto de la remuneración por la cual se verifica si esta excede el valor de mercado de las remuneraciones.

2. Si el empleador a que alude dicho inciso pagó el importe equivalente a su deuda tributaria por impuesto a la renta determinada sin deducir de la renta bruta los importes provenientes del recargo al consumo que desembolsó para el pago de este concepto a aquellos trabajadores, con ello extinguió su obligación tributaria, por lo que dicho pago no puede calificar como pago indebido o en exceso que sea susceptible de devolución.
3. Si los aludidos trabajadores pagaron el impuesto a la renta por dividendos por considerar como exceso sobre el valor de mercado de sus remuneraciones los importes que percibieron provenientes del recargo al consumo, dicho pago es indebido, por lo que aquellos tienen derecho a solicitar la devolución del referido pago; sin perjuicio de lo cual, de determinar la administración tributaria durante el proceso de verificación y/o fiscalización iniciado a raíz de la solicitud de devolución la existencia de deuda tributaria, el crédito por dicho pago indebido puede ser materia de la compensación de oficio a que se refiere el artículo 40° del Código Tributario, siempre que para ello se cumpla, en cada caso, con los requisitos en él dispuestos.

Lima, 05 GO. 2016

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

CT0393-2016
CT0394-2016
CT0395-2016
Impuesto a la Renta: Recargo al Consumo – Valor de mercado