

INFORME N.º 080-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas con relación a la diferencia entre la prestación económica de ESSALUD y la remuneración mensual del trabajador contratado bajo la modalidad de Contratación Administrativa de Servicios (CAS) que debe asumir la entidad contratante, a que se refiere el segundo párrafo del inciso k) del artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 1057:

1. ¿Se encuentra afecta al Impuesto a la Renta?
2. ¿Se encuentra sujeta a la aportación al Sistema Nacional de Pensiones (SNP)?
3. ¿Los trabajadores contratados bajo la modalidad de CAS deben emitir recibos por honorarios por dicho concepto?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 1057, que regula el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios, publicado el 28.6.2008 y norma modificatoria.
- Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1057, aprobado por el Decreto Supremo N.º 075-2008-PCM, publicado el 25.11.2008 y norma modificatoria (en adelante, Reglamento del CAS).
- 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 Concordado del Decreto Ley N.º 19990 que crea el Sistema Nacional de Pensiones, cuya publicación fue dispuesta mediante el Decreto Supremo N.º 014-74-TR, publicado el 8.8.1974, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Sistema Nacional de Pensiones).
- 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 de Productividad y Competitividad Laboral).
- Reglamento del Decreto Legislativo N.º 728 - Ley de Fomento del Empleo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-96-TR, publicado el 26.1.1996, y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 650 - Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-97-TR, publicado el 1.3.1997, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley de CTS).

- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

Conforme a lo dispuesto en el inciso k) del artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 1057, el Contrato Administrativo de Servicios (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.

El segundo párrafo de la norma citada agrega que cuando el trabajador se encuentre percibiendo subsidios como consecuencia de descanso médico o licencia pre y post natal, le corresponderá percibir las prestaciones derivadas del régimen contributivo referido en el párrafo anterior, debiendo asumir la entidad contratante la diferencia entre la prestación económica de ESSALUD y la remuneración mensual del trabajador.

Ahora bien, a fin de brindar atención a las consultas formuladas resulta necesario determinar la naturaleza del monto que se paga a los trabajadores contratados bajo la modalidad de CAS por concepto de “subsidios como consecuencia de descanso médico o licencia pre y post natal”, que resulta de la diferencia entre la prestación económica de ESSALUD y la remuneración mensual del trabajador que debe asumir la entidad contratante (en adelante, “pago diferencial asumido por el contratante”).

Al respecto, es del caso indicar que los literales a) y b) del numeral 12.1 del artículo 12º del Reglamento del CAS disponen que se suspende la obligación de prestación de servicios del trabajador sujeto al Régimen del CAS, en la modalidad de suspensión con contraprestación:

- En los supuestos regulados en el régimen contributivo de ESSALUD y conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes; y,
- Por el ejercicio del derecho al descanso pre y post natal de noventa (90) días conforme a lo regulado por la Ley N.º 26644⁽¹⁾, su reglamento y las disposiciones pertinentes de ESSALUD.

Así pues, en atención a que la entidad contratante otorga remuneración al trabajador como contraprestación por los servicios prestados⁽²⁾, y estando a que

¹ Que precisa el goce del derecho de descanso pre-natal y post-natal de la trabajadora gestante, publicada el 27.6.1996, y normas modificatorias.

² Salvo los supuestos previstos por Ley, como es el caso de las vacaciones remuneradas, contempladas de manera expresa en el literal f) del artículo 6º del Decreto o Legislativo N.º 1057.

en el supuesto materia de consulta no hay prestación efectiva de servicios, sino que se trata de un descanso médico y de una licencia pre y post natal, el “pago diferencial asumido por el contratante” tiene el mismo tratamiento que se otorga al hecho que lo originó; vale decir, un subsidio, independientemente de la entidad pagadora de dicho concepto.

Teniendo en consideración que el “pago diferencial asumido por el contratante” tiene la naturaleza de un subsidio, con relación a las consultas formuladas es del caso señalar lo siguiente:

1. En lo que concierne a la primera consulta, cabe indicar que el inciso e) del tercer párrafo del artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que constituyen ingresos inafectos a dicho impuesto, los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.

Nótese que la inafectación en comentario se refiere a los subsidios en general sin hacer distinción respecto al sujeto que los otorga. En ese sentido, la norma no establece como condición que dichos subsidios sean otorgados necesariamente por ESSALUD.

En consecuencia, como quiera que el “pago diferencial asumido por el contratante” tiene la naturaleza de subsidio, éste no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.

2. En lo que se refiere a la segunda interrogante, es del caso indicar que el literal j) del artículo 6° del Decreto Legislativo N.° 1057 dispone que el CAS otorga al trabajador el derecho a afiliarse a un régimen de pensiones, pudiendo elegir entre el SNP o el Sistema Privado de Pensiones, y cuando corresponda, afiliarse al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo.

Ahora bien, 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⁽³⁾ 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 a 13% de la remuneración asegurable⁽⁴⁾.

³ Ley 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.

⁴ El artículo 8° de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones señala 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 que sea la denominación que se les dé, con las excepciones que se consignan en el artículo 9° del mismo cuerpo legal.

El citado 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:

De otro lado, 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⁽⁵⁾.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7° del citado TUO, no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° del TUO de la Ley de CTS.

De igual manera, el artículo 10° del Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo señala que el concepto de remuneración a que se hace referencia en los párrafos precedentes, 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.

Como se puede apreciar, a fin de determinar la base imponible de las aportaciones al SNP debe tenerse en cuenta el concepto de remuneración previsto en las normas laborales antes citadas, el cual se caracteriza básicamente por ser una retribución percibida por el trabajador por la prestación de sus servicios.

En ese sentido, como quiera que el “pago diferencial asumido por el contratante” no es un concepto abonado al trabajador del Régimen del CAS por la prestación de sus servicios sino un subsidio⁽⁶⁾, éste no se encuentra afecto a la aportación al SNP.

3. En relación con la tercera consulta, cabe indicar que el artículo 1° del Decreto Ley N.° 25632 – Ley Marco de Comprobantes de Pago⁽⁷⁾, señala que están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Agrega que esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afectada a tributos.

Por su parte, el artículo 2° del Decreto Ley antes mencionado señala que se considera comprobante de pago, todo documento que acredite la

-
- 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 herramienta; 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.

⁵ Añade 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.

⁶ El cual se paga en casos en los cuales se suspende la prestación de servicios.

⁷ Publicado el 24.7.1992, y normas modificatorias.

transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

En similar sentido, el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que el comprobante de pago es un documento que acredita, entre otros, la prestación de servicios.

Así pues, toda vez que como se ha señalado en los numerales anteriores, el “pago diferencial asumido por el contratante” constituye un subsidio y no un concepto abonado a la prestación de sus servicios, no corresponde que el trabajador contratado bajo el Régimen del CAS emita recibos por honorarios por dicho concepto.

CONCLUSIONES:

- a. El monto que se paga a los trabajadores contratados bajo la modalidad de CAS por concepto de “subsidios como consecuencia de descanso médico o licencia pre y post natal”, que resulta de la diferencia entre la prestación económica de ESSALUD y la remuneración mensual del trabajador que debe asumir la entidad contratante (el “pago diferencial asumido por el contratante”) no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.
- b. El “pago diferencial asumido por el contratante” no está afecto a la aportación al SNP.
- c. No corresponde que el trabajador contratado bajo el Régimen del CAS emita recibos por honorarios por el “pago diferencial asumido por el contratante”.

Lima, 09 de Agosto de 2012

ORIGINAL FIRMADO POR:

LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

abc/aqca
A0415-D12

Impuesto a la Renta y ESSALUD - Pago diferencial efectuado por una entidad contratante por concepto de descanso médico o licencia pre y post natal en el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios – CAS.