

INFORME N.º 139-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantean los supuestos del titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), accionistas, participacionistas y socios o asociados de personas jurídicas empleadoras vinculados con estas; y el del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, de las aludidas personas naturales; que perciben remuneraciones de dichas personas jurídicas, parte de las cuales son consideradas dividendos, conforme a lo previsto en el segundo párrafo de los incisos n) y ñ) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, se consulta si es posible que haya casos en que mensualmente se pueda determinar qué parte del importe de las remuneraciones que tales personas jurídicas pagan a dichos trabajadores excede el valor de mercado, y, por ende, deba declararse tal exceso como dividendo mensualmente.

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, “la 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 “el Reglamento de la LIR”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 37º de la LIR señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Al detallarse en el aludido artículo los conceptos deducibles, se indica, en su inciso n), que son deducibles 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. 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. El Reglamento de la LIR establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación.

Añade el segundo párrafo del mencionado inciso que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Similar regla se establece en el inciso ñ) del mismo artículo 37° al señalarse que son deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una EIRL, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que le remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la EIRL; así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El Reglamento de la LIR establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación.

Agrega el segundo párrafo del citado inciso que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

2. Al respecto, el numeral 3 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la LIR establece, bajo el título “Generación del dividendo”, que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la LIR se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando este ocurra antes del cierre del ejercicio. Para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b)(¹).

Añade dicho numeral que todo exceso con relación a este último valor será considerado dividendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la LIR; una de cuyas consecuencias será que, en todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre, de la manera que se señala en el literal e) de dicho numeral.

Asimismo, el numeral 2.1 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la LIR establece que para fijar el valor de mercado de las remuneraciones, se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el artículo 34° de la LIR, computadas anualmente; siendo que la deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se regirá además por lo señalado en el inciso v) del artículo 37° de la LIR.

3. De las normas citadas, se puede afirmar que:

¹ Este numeral dispone que de no existir ninguno de los referentes señalados en los numerales precedentes a este, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventaicinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

- a) En el caso que las remuneraciones de los trabajadores a que se refieren los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la LIR, por los cuales deba verificarse si exceden el límite del valor de mercado para su deducibilidad, de superar dicho límite, la diferencia será considerada dividendo a cargo del propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado a que tales incisos aluden, según corresponda.
- b) La normativa del impuesto a la renta ha regulado expresamente lo relacionado con la generación de dicho dividendo, estableciendo que para efectos de determinar el valor de mercado de tales remuneraciones:
- (i) Se debe comparar entre sí las remuneraciones anuales de aquel por el cual se verifica el límite y del trabajador elegido como referente⁽²⁾.
 - (ii) Dicho valor de mercado se debe determinar en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría⁽³⁾.
- c) En todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre.

De lo antes señalado fluye que, tratándose de los dividendos a que se refiere el segundo párrafo de los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la LIR, la determinación de qué parte del importe de las remuneraciones que los empleadores a que aluden dichos incisos pagan a sus trabajadores comprendidos dentro de sus alcances excede el valor de mercado, se debe determinar únicamente al cierre de cada ejercicio gravable⁽³⁾ y no mensualmente.

Lo antes indicado guarda concordancia con el hecho de que las remuneraciones a que se refieren los incisos en cuestión, en la parte que no excedan del valor de mercado, son deducibles a efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría del empleador que las paga, que es para efectos de la determinación de su impuesto a la renta, el cual es de periodicidad anual.

Ello es coherente, además, con el hecho de que en el inciso c) del artículo 42° del Reglamento de la LIR, se establece que si como resultado de la aplicación de lo dispuesto en el literal n) o ñ) del artículo 37° de la LIR se determinara que parte de la remuneración que ha sido puesta a disposición del trabajador constituye dividendo del propietario de la empresa, titular de la EIRL, accionista, participacionista, socio o asociado de personas

² En el caso a que se refiere el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la LIR, la comparación se hace con el valor establecido en dicho numeral, el cual también es determinado por periodos anuales.

³ O, excepcionalmente, cuando opere el cese del vínculo laboral antes del cierre del ejercicio, en el mes en que opere este.

jurídicas, las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría se sujetarán a las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto⁽⁴⁾.

4. Por lo tanto, en los casos del titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y socios o asociados de personas jurídicas empleadoras vinculados con estas; y el del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, de las aludidas personas naturales; que perciben remuneraciones de dichas personas jurídicas, parte de las cuales son consideradas dividendos, conforme a lo previsto en el segundo párrafo de los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible que haya casos en que mensualmente se pueda determinar qué parte del importe de dichas remuneraciones excede el valor de mercado; por lo que no es factible que se genere tales dividendos en cada mes.

CONCLUSIÓN:

En los casos del titular de una EIRL, accionistas, participacionistas y socios o asociados de personas jurídicas empleadoras vinculados con estas; y el del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, de las aludidas personas naturales; que perciben remuneraciones de dichas personas jurídicas, parte de las cuales son consideradas dividendos, conforme a lo previsto en el segundo párrafo de los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible que haya casos en que mensualmente se pueda determinar qué parte del importe de dichas remuneraciones excede el valor de mercado; por lo que no es factible que se genere tales dividendos en cada mes.

Lima, 16 AGO. 2016

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE

DESARROLLO ESTRATÉGICO

azm

CT0411-2016/CT0413-2016

Impuesto a la Renta: remuneraciones de accionistas y otros consideradas dividendos

⁴ Cabe indicar que conforme a lo dispuesto por la quinta disposición final del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, publicado el 5.10.2004, en tanto la SUNAT no emita la resolución de superintendencia que apruebe el procedimiento para efectuar la devolución de las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría a que se refiere el citado inciso c) del artículo 42° del Reglamento de la LIR, será de aplicación lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N.º 036-98/SUNAT, en lo que resulte pertinente.