



INFORME N.º 000038-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 04 de junio de 2024

MATERIA:

Se consulta si las rentas generadas por los trabajadores comprendidos en el régimen laboral especial establecido en la ley n.º 31991 califican como rentas de quinta categoría.

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).
- Ley n.º 31991, Ley del Cuerpo de Guardaparques del Perú, publicada el 23.3.2024.

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 34 de la LIR establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del 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.

Agrega que no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
04/06/2024 09:43:59

Al respecto, esta Administración Tributaria ha señalado⁽¹⁾ que, en principio, todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, estará afecto al impuesto a la renta de quinta categoría, siendo irrelevante si dicho ingreso tiene o no carácter remunerativo, la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo.

Agrega que, la mencionada regla solo admite excepciones en caso de que una norma jurídica de manera específica excluya del campo de aplicación del impuesto a la renta a determinados ingresos de los trabajadores, aun cuando estos se originen en el vínculo laboral, o los exonere del pago de este tributo.

Adicionalmente, esta Administración Tributaria también ha señalado⁽²⁾ que los conceptos que no constituyen ingresos del trabajador no califican como renta de quinta categoría, como es el caso de los que se consideran como condiciones de trabajo.

Sobre las condiciones de trabajo, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia⁽³⁾, ha señalado que se entiende como tal a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

En ese orden de ideas, los ingresos percibidos por los trabajadores en virtud del vínculo laboral que mantienen con sus empleadores califican como rentas de quinta categoría, con excepción de aquellos que sean excluidos del campo de aplicación del impuesto a la renta, de manera expresa mediante una norma legal; siendo que, las condiciones de trabajo no constituyen ingresos gravados con el impuesto a la renta de quinta categoría, siempre que no representen un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

2. De otro lado, el numeral 1.1 del artículo 1 y el artículo 2 de la ley n.º 31991 disponen que esta tiene por objeto establecer la creación y régimen laboral

¹ En los informes n.ºs 204-2009-SUNAT/2B0000, 105-2019-SUNAT/7T0000, 163-2019-SUNAT/7T0000 y 017-2020-SUNAT/7T000, disponibles en los siguientes enlaces, respectivamente:

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i204-2009.htm>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i105-2019-7T0000.pdf>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i163-2019-7T0000.pdf>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i017-2020-7T0000.pdf>

² En el oficio n.º 724-2006-SUNAT/2000, disponible en el siguiente enlace:
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/o7242006.htm>

³ Como en las resoluciones n.ºs 8729-5-2001, 9222-1-2001, 8653-4-2001, 1215-5-2002 y 5217-2-2002, citadas en los informes n.ºs 163-2019-SUNAT/7T0000 y 017-2020-SUNAT/7T0000.



ERNESTO JAVIER
 LOAYZA CAMACHO
 GERENTE
 04/06/2024 09:43:59

especial del Cuerpo de Guardaparques del Perú; siendo de aplicación a los trabajadores que realizan labores de guardaparque para el Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (SERNANP). Sobre el régimen laboral especial del Cuerpo de Guardaparques del Perú establecido en la ley n.º 31991, es del caso señalar lo siguiente:

- Se rige por diversos principios del derecho laboral, entre ellos, el principio de la primacía de la realidad (artículo 3).
- Establece una remuneración neta mensual, equivalente a la remuneración bruta mensual, luego de realizados los descuentos de ley, según lo establezca el reglamento de la citada ley⁽⁴⁾ (numeral 8.1 del artículo 8).

Adicionalmente, dispone las siguientes remuneraciones, compensaciones y beneficios para los guardaparques: asignación por labores en condiciones geográficas adversas; dos gratificaciones al año; reconocimiento de la compensación por tiempo de servicios; dos y tres remuneraciones brutas mensuales al cumplir 25 y 35 años de servicios, respectivamente; asignaciones de 35% de la remuneración neta mensual, adicionales por desplazamientos a áreas protegidas distintas al área de origen, a áreas de alto riesgo o a zonas de frontera (numeral 8.2 del artículo 8).

- Prevé que la jornada laboral está sujeta a los requerimientos específicos de cada labor y de acuerdo con el texto único ordenado de la Ley de Jornada de Trabajo, Horario y Trabajo en Sobretiempo⁽⁵⁾ y su reglamento; y, establece jornadas laborales atípicas, acumulativas e intermitentes (artículo 12).
- Dispone que el guardaparque puede ser reubicado, destacado o comisionado en cargos compatibles con el nivel adquirido, remuneración y ámbito de desempeño laboral, por común acuerdo entre las partes y cuando resulte necesario. A falta de acuerdo, decide el SERNANP (artículo 13).
- Establece un régimen disciplinario para los guardaparques (artículos 20 al 22).

Como se aprecia, en virtud del régimen laboral especial creado mediante la ley n.º 31991, los guardaparques mantienen un vínculo laboral con el SERNANP del cual se derivan una serie de obligaciones y derechos para los guardaparques.

⁴ De acuerdo con la primera disposición complementaria final, el Poder Ejecutivo aprueba el reglamento de la LCGP en un plazo no mayor de 120 días calendario contados desde su entrada en vigencia.

⁵ Aprobado por el decreto supremo n.º 007-2002-TR.



- Ahora bien, entre los derechos de los guardaparques se encuentra la percepción de las remuneraciones, compensaciones y beneficios a que se refiere el artículo 8 de la ley n.º 31991, antes citado.

Al respecto, toda vez que dichas retribuciones son percibidas por los guardaparques con ocasión del vínculo laboral que mantienen con el SERNANP, conforme a lo señalado en el numeral 1 del presente informe, estas calificarán como renta de quinta categoría en la medida que: i) no sean excluidas del campo de aplicación del impuesto a la renta, de manera expresa mediante una norma legal; y, ii) no constituyan condiciones de trabajo; lo cual deberá determinarse respecto de cada retribución.

CONCLUSIÓN:

Dado que las remuneraciones, compensaciones y beneficios a que se refiere el artículo 8 de la ley n.º 31991 son percibidas por los guardaparques con ocasión del vínculo laboral que mantienen con el SERNANP, estas calificarán como renta de quinta categoría en la medida que: i) no sean excluidas del campo de aplicación del impuesto a la renta, de manera expresa mediante una norma legal; y, ii) no constituyan condiciones de trabajo; lo cual deberá determinarse respecto de cada retribución.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
04/06/2024 09:43:59

ctc

CT00097-2024

IMPUESTO A LA RENTA – Categorización de las rentas pagadas a guardaparques.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 04/06/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0108 0354 2937 3146

