

# El Impuesto a la Renta de Quinta Categoría asumido por el empleador

Ha recobrado actualidad la incidencia tributario-laboral del Impuesto a la Renta (IR) de quinta categoría del trabajador que es asumido por su empleador, con motivo de la emisión de la Sentencia de Casación N° 1075-2008-LIMA, expedida el 19 de marzo de 2009 por la Segunda Sala Transitoria de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de la República, en la que se concluye que dicho concepto forma parte de la remuneración del trabajador al tratarse de una retribución indirecta por la prestación de sus servicios.

A continuación plantearemos algunas reflexiones sobre este tema, a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de la República.

## I. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA: Necesaria precisión

En primer término debe mencionarse que la asunción del IR de quinta categoría de un trabajador por parte de su empleador tiene una naturaleza civil, contractual, y es en estricto propiamente económica, por tanto, su realización no sustituye las calidades de los deudores tributarios de dicho tributo ni tampoco los exime de su pago, según les corresponda, salvo norma expresa como es la que aparece indicada en el artículo 47° de la Ley del IR (LIR) que veremos más adelante.

Por un lado, tenemos que el contribuyente de dicho IR siempre es el trabajador, ya que jurídicamente no es concebible la transmisión convencional de la calidad de sujeto del impuesto ni de la misma obligación tributaria. A su vez, el empleador, en tanto es un pagador de rentas comprendidas en la quinta categoría, será deudor tributario en calidad de responsable solidario si como agente de retención omite realizar la retención a la que estaba obligado.

Ello sin perjuicio de la aplicación de las normas de responsabilidad solidaria del Código Tributario (CT) y la LIR, y la figura del pago de la deuda tributaria realizado por un tercero a que se refiere el artículo 30° del CT.

Cuando el empleador retiene el IR de su trabajador y lo consigna al fisco, no está sufragando dicho concepto con cargo a recursos propios, sino actuando como un colaborador para asegurar el pago de dicho tributo, esto es, un

mediador del cumplimiento de una obligación dineraria ajena fundada en valores constitucionales de la cual puede resultar siendo responsable solidario.

Asimismo, recuérdese que según el artículo 26° del CT, los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

## II. EL IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA ASUMIDO POR EL EMPLEADOR: Estado de la cuestión

En el artículo 47° de la LIR se ha regulado la incidencia en el supuesto en que una empresa empleadora asuma el IR de su trabajador. En efecto, se indica, como regla, que el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el IR que haya asumido y que corresponda a un tercero, y que el impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.

Dicho de otra manera, y en el marco de una relación laboral, una empresa empleadora no podrá deducir en la determinación de su renta neta de tercera categoría el IR de quinta categoría de su trabajador que asumió, valor que tampoco será renta para éste.

Ahora bien, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), mediante D. S. N° 112-2000-EF, dictó una "precisión" en el sentido que debía considerarse renta gravable o ingreso para efecto de lo dispuesto en los artículos 33° (rentas de cuarta categoría) y 34° (rentas de quinta categoría) de la LIR y "otras normas tributarias", el monto que el empleador o usuario del servicio, según sea el caso, asuma por los "impuestos" y "contribuciones" que correspondan, en calidad de contribuyentes, a los sujetos perceptores de rentas de cuarta y/o quinta categorías. Además se agregó que dicho monto, "para efectos tributarios", debería "añadirse a la remuneración" o retribución correspondiente.

Esta confusa norma, como se recordará, fue emitida por el Poder Ejecutivo en un convulsionado ambiente de zozobra política y económica al fin de un peculiar decenio de gobierno, y constituyó, por sus propios términos, una directriz sobre la determinación de la base imponible de tributos aplicables en las relaciones de prestación personal de ser-

vicios (de carácter independiente y laboral), de manera que resultaba indispensable analizar si era una legítima norma reglamentaria interpretativa o, en su caso, una ilegal –y, por tanto, inconstitucional– norma innovativa que violentaba los principios de Reserva de Ley Tributaria y No Confiscatoriedad, entre otros.

Sin embargo, la discusión no se extendió al efecto en el IR de ese Impuesto asumido por el empleador, ya que el artículo 47° de la LIR, en tanto norma de mayor jerarquía, debía prevalecer, en el sentido que la asunción del Impuesto no constituye una mayor renta de su perceptor, esto es, no es renta de quinta categoría.

En cambio, sí se discutió el efecto que ese IR asumido tenía respecto a si incrementaba o no la base imponible del Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), tributo hoy derogado, a los prestadores de servicios independientes; y al Aporte al Sistema Nacional de Pensiones (SNP), si hubiera de por medio una relación laboral.

A su vez, también fue materia de discusión saber si para efectos del IR de quinta categoría había que agregar a la base imponible de dicho impuesto el monto asumido por el empleador por Aporte al SNP de cargo del trabajador y, en su caso, si formaba parte de la base imponible del IR de cuarta categoría el monto asumido por el usuario del servicio respecto al IES de cargo del prestador del mismo.

Por su parte, la SUNAT, en el Informe N° 16-2002-SUNAT/K00000, concluyó que (i) la “precisión” efectuada por el D. S. N° 112-2000-EF no constituía una modificación de las deducciones ni del cálculo de los tributos que tienen como base imponible la remuneración o retribución de los trabajadores que prestan servicios bajo relación de dependencia o en forma independiente y, (ii) se considera como parte de la base imponible de los tributos que deben calcularse sobre la base de la remuneración o retribución por los servicios prestados en relación de dependencia o en forma independiente, los montos de los mismos que sean asumidos por el empleador o usuario de los servicios; salvo que exista norma expresa que disponga lo contrario, como ocurre en el caso del artículo 47° de la LIR.

Inclusive en el mismo documento se consignó un ejemplo práctico de la manera de calcular los tributos laborales cuando el IR es asumido por el empleador, el cual fue planteado en los términos señalados en el cuadro 1:

CUADRO N° 1  
EJEMPLO DE SUNAT SOBRE CÁLCULO DE TRIBUTOS LABORALES

SUPUESTO	CÁLCULO
Tratándose de los tributos a cargo del trabajador	$ONP = (M + ONP + IR) \times \text{tasa } (\%)$ $IR = [(M + ONP) - 7UIT] \times \text{tasa } (\%)$
Tratándose del tributo de cargo del empleador	$ESSALUD = (M + IR + ONP) \times \text{tasa } (\%)$

Donde:

- IR: Impuesto a la Renta calculado y asumido por el empleador
- M: Monto de la remuneración sin considerar tributos asumidos
- ONP: Contribución a la ONP calculada y asumida por el empleador.

Finalmente, resulta pertinente hacer referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal (TF) N° 6203-3-2002, en la que se discutía si el IR de quinta categoría que no fue retenido a los trabajadores constituía remuneración computable para efecto del Aporte al Seguro Social de Salud (ESSALUD) de cargo del empleador.

El contribuyente, entre otros argumentos, sostenía que el IR que le corresponde pagar al trabajador no le representa ningún beneficio personal ni proporciona ventaja patrimonial, en el sentido que si hubiera sido retenido de todas maneras iba a ser entregado al fisco, y por tanto, en ningún caso es de su libre disposición.

Citando la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (LPCL), y la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (LCTS), el TF señaló que el IR de quinta categoría que es asumido por el empleador “constituye un mayor ingreso para sus trabajadores, que en tanto sea de su libre disposición, formará parte de la remuneración afecta a las contribuciones a ESSALUD”. Además este colegiado precisó que si bien dicho tributo se encuentra destinado a un fin específico, el mismo se deriva de una relación de naturaleza tributaria en la que el trabajador ostenta la calidad de contribuyente, y el empleador actúa como agente de retención. Bajo ese razonamiento se concluye que el IR asumido sí forma parte de la remuneración afecta al tributo del ESSALUD.

Este pronunciamiento, siendo de octubre de 2002, no citó el D. S. N° 112-2000-EF ni tampoco hizo mención alguna al Informe N° 16-2002-SUNAT/K00000 comentados anteriormente.

### III. LA BASE DE CÁLCULO DE CONCEPTOS LABORALES Y LA BASE IMPONIBLE DE LOS TRIBUTOS LABORALES: Perfiles para una interpretación adecuada

Como se puede ver del punto anterior, tanto el MEF, el TF como la SUNAT, aunque con una fundamentación distinta, concluyeron en que la base imponible de los tributos laborales –distintos al IR– también comprende el IR de quinta categoría asumido por el empleador.

Tema aparte, pero íntimamente vinculado, es saber si ese valor es una remuneración, sobre todo para efecto del cálculo de otros conceptos de naturaleza laboral.

Ahora bien, aunque la determinación de los tributos laborales y el cálculo de conceptos laborales tienen reglas especiales, generalmente en ambos casos se parte de una base común, cual es la remuneración.

La remuneración es un elemento esencial del contrato laboral que tiene el reconocimiento de un derecho constitucional en el artículo 24° de la Constitución Política del Perú.

En las normas tributarias no hay una definición de remuneración, sin embargo las normas laborales, en especial la LPCL y la LCTS, han delimitado la noción de remuneración, aunque de una manera poco clara, lo que ha ocasionado el surgimiento de controversias sobre el carácter remunerativo o no de un determinado valor. Ante la incertidumbre, el carácter protector del Derecho Constitucional

laboral, qué duda cabe, se inclinará por adoptar la interpretación más beneficiosa para el trabajador.

### 1. Contexto laboral

El tema del IR asumido por el empleador ha provocado dos interpretaciones razonables desde un enfoque laboral, en el sentido que:

a) **No es remuneración**, atendiendo a la propia naturaleza del concepto, ya que no es una contraprestación por un servicio prestado –pues se trata de la asunción de un tributo solamente– ni tiene la característica de ser de libre disposición del trabajador –porque igual se empoza al fisco–, sumado al hecho de que no hay norma laboral que le otorgue dicha calidad conforme a la LPCL y a la LCTS. En todo caso, sería una liberalidad del empleador sin efectos laborales.

Tanto es así que el D. S. N° 112-2000-EF precisó que dicho monto, para efectos tributarios, debería “añadirse” a la remuneración correspondiente, que aunque sea una norma tributaria hace suponer que la remuneración es un concepto distinto al IR asumido por el empleador, de allí que se “añada” a la misma.

b) **Sí es remuneración**, al ser un mayor ingreso –o disminución de una carga– del trabajador, que es proporcionado por el empleador y originado precisamente en la relación laboral. Es un ahorro económico del impuesto de cargo del trabajador, que deja de retenérsele, y por tanto aumenta la contraprestación del servicio brindado. El IR asumido no podría ser una liberalidad al trabajador dado el carácter unitario de la remuneración.

A ello debe agregarse que el IR es un tributo, una obligación dineraria especial que no puede ser cedida a una persona ajena al contribuyente, sin perjuicio de la aplicación de las normas de responsabilidad solidaria.

El Informe N° 16-2002-SUNAT/K00000 y la RTF N° 6203-3-2002 confirman esta posición.

Asimismo, en la Sentencia de Casación N° 1075-2008-LIMA (que dio origen a estas reflexiones), se ha establecido que la sentencia de vista analizada, acertadamente ha interpretado que conforme a la LCTS no se impide ni prohíbe considerar al IR asumido por el empleador como parte de la remuneración. Al parecer era un caso donde se pactó la contraprestación mediante el pago de remuneración integral.

Agrega dicho fallo que según la definición de salario del Convenio N° 95 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) se puede inferir que si el empleador asume el pago de los “tributos del trabajador (contribuyente), es porque sencillamente le está otorgando un mayor ingreso remunerativo, la misma que está siendo tomada por el empleador (agente de retención) para la contribución respectiva, por tanto, hay una retribución indirecta a dicho trabaja-

dor por la prestación de sus servicios”. Añade que dicha cantidad, por tanto, “debe ser tomada en cuenta para el cálculo de sus aportaciones, retenciones y deducciones de Ley”. Cabe señalar que el Convenio N° 95 de la OIT no ha sido ratificado por el Estado peruano, pero tendría el valor de una recomendación en las relaciones laborales.

### 2. Contexto tributario

En paralelo al debate laboral, y con las particularidades del caso, tenemos que el tema del IR asumido por el empleador ha provocado dos interpretaciones razonables respecto a si es o no base imponible de los Aportes al SNP y ESSALUD: Veamos:

a) **No es base imponible para los Aportes al SNP y ESSALUD**, porque no es remuneración laboral, tomando en cuenta los argumentos indicados anteriormente.

Por otra parte debe recordarse que los elementos esenciales del tributo sólo pueden ser fijados por Ley de conformidad con el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

En ese sentido, por ejemplo, no afectaría tal concepto el cálculo de los Aportes al SNP (de cargo del trabajador) y a ESSALUD (de cargo del empleador).

b) **Sí es base imponible para los Aportes al SNP y ESSALUD**, atendiendo a la naturaleza remunerativa del concepto y conforme a los argumentos indicados anteriormente.

Además que no quedaría duda de ello, a partir de la precisión realizada por el D. S. N° 112-2000-EF, cuando se indica que el IR asumido por el empleador debería añadirse a la remuneración para efectos tributarios.

Siendo así, por ejemplo, habría que considerar dicho monto en los Aportes al SNP (de cargo del trabajador) y ESSALUD (de cargo del empleador).

### 3. Comentarios finales

De acuerdo a lo descrito en líneas precedentes, resulta fácil identificar cuál es la tendencia interpretativa que existe respecto a la incidencia tributario-laboral en caso que un empleador asuma el IR de quinta categoría de su trabajador.

Por cuestión de espacio no hemos descrito con amplitud el supuesto en que se asuma otros tributos de cargo del trabajador distintos al IR de quinta categoría, que en términos prácticos sería el caso del Aporte al SPN.

Ese valor, según la Corte Suprema de la República, el MEF, el TF y la SUNAT debería formar parte de la base imponible del mismo tributo, y también del IR de quinta categoría, lo cual generaría un problema operativo de cálculo que necesariamente debe ser precisado normativamente. 