



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"  
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2019-32

TEMA : DETERMINAR SI EL EMPLEADOR ESTÁ LEGITIMADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS ENTREGADAS AL FISCO PREVIAMENTE RETENIDAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE A SUS TRABAJADORES POR APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES.

FECHA : 11 de setiembre de 2019  
HORA : 12:30 p.m.  
MODALIDAD : Vídeo conferencia  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D. Víctor Castañeda A. Caridad Guarniz C. Rossana Izaguirre LI. Marco Huamán S. Doris Muñoz G. Cristina Huertas L. Raúl Queuña D. Gary Falconi S. Sergio Ezeta C. Roxana Ruiz A.	Liliana Chipoco S. Carmen Terry R. Claudia Toledo S. Lorena Amico D. Elizabeth Winstanley P. Patricia Meléndez K. Jorge Sarmiento D. Úrsula Villanueva A. Luis Ramírez M. Gabriela Márquez P. Sergio Rivadeneira B.	Víctor Mejía N. Pedro Velásquez L.R. Ada Flores T. Lily Villanueva A. José Martel S. Rodolfo Ríos D. Williams Vásquez R. Sarita Barrera V. Érika Jiménez S. Jesús Fuentes B. Zoraida Olano S.
------------	---	---	---

NO ASISTENTES	: Marco Huerta LI. Silvana Sánchez G. Luis Flores P. Patrick Flores Q.	No participó en la votación <sup>1</sup> . No participó en la votación <sup>1</sup> . No participó en la votación <sup>1</sup> . No participó en la votación <sup>1</sup> .
---------------	---	--

I. ANTECEDENTES:

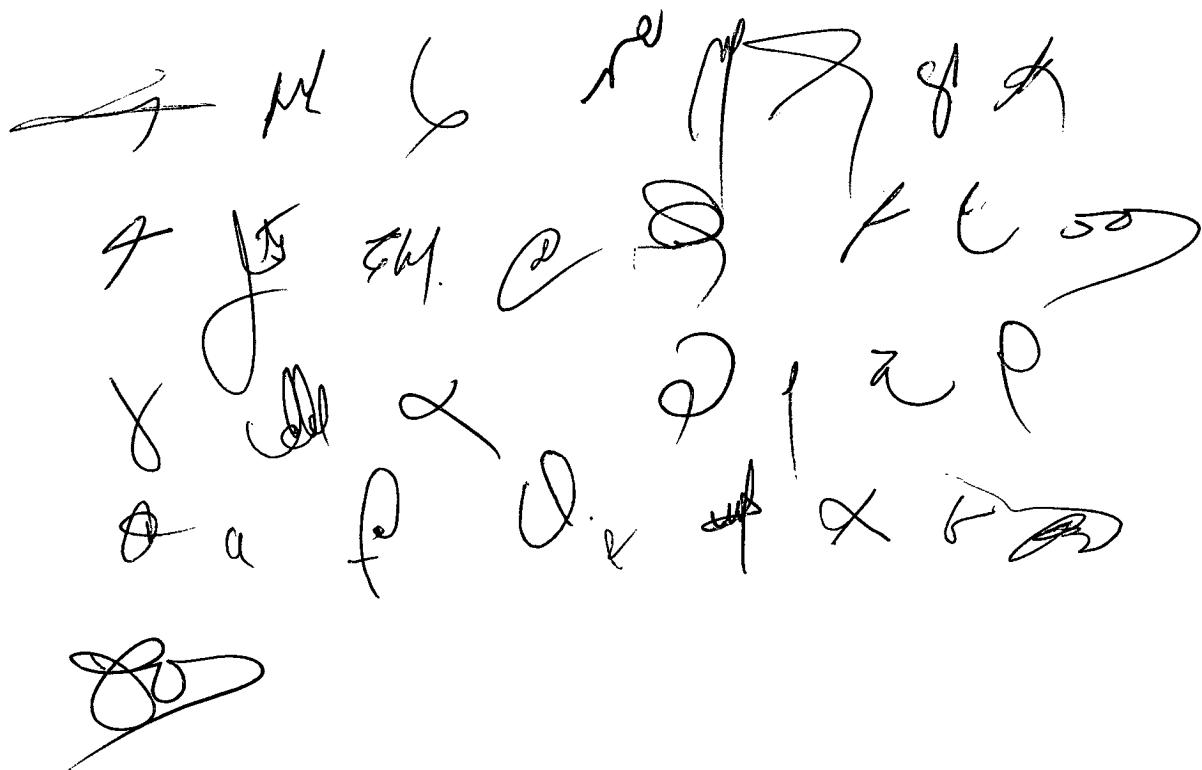
- Memorando N° 747-2019-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
- Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

<sup>1</sup> Resolución Suprema N° 009-2019-EF de nombramiento es de fecha posterior a la votación.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el reporte del "Sistema de Votación vía Web" que se adjunta a continuación, así como su fundamento, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"Tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso y entregadas al fisco por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones por el agente de retención."***



**Reporte de Elecciones de Sala Plena**

**DETERMINAR SI EL EMPLEADOR ESTÁ LEGITIMADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS ENTREGADAS AL FISCO PREVIAMENTE RETENIDAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE A SUS TRABAJADORES POR APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES.**

Emisión de reporte: 2019-09-11 09:27:49

**Electores: 33 Vocales**

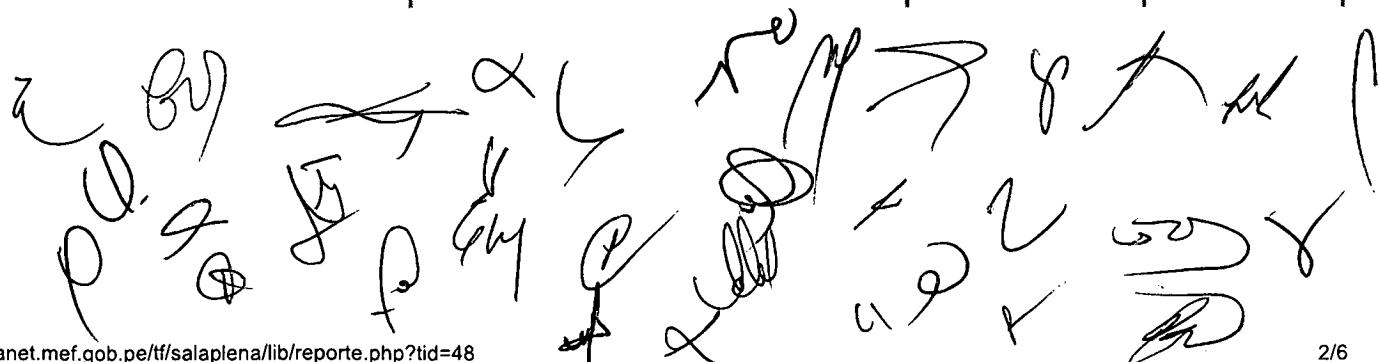
- Amico de las Casas, Lorena Maria de los Angeles
- Barrera Vasquez, Sarita Emperatriz
- Castañeda Altamirano, Victor Eduardo
- Chipoco Saldias, Lilianna
- Ezeta Carpio, Sergio Pio Victor
- Falconi Sinche, Gary Roberto
- Flores Talavera, Ada Maria Tarcila
- Fuentes Borda, Jesus Edwin
- Guarniz Cabell, Caridad Del Rocio
- Huaman Sialer, Marco Antonio
- Huertas Lizarzaburu, Cristina
- Izaguirre Llampasi, Rossana
- Jimenez Suarez, Erika Isabel
- Marquez Pacheco, Gabriela Patricia
- Martel Sanchez, Jose Antonio
- Mejia Ninacondor, Victor
- Melendez Kohatsu, Patricia Jaquelin
- Muñoz Garcia, Doris
- Olano Silva, Zoraida Alicia
- Queuña Diaz, Raul Nicolas
- Ramirez Mio, Luis
- Rios Diestro, Rodolfo Martin
- Rivadeneira Barrientos, Sergio Fernan
- Ruiz Abarca, Roxana Zulema
- Sarmiento Diaz, Jorge Orlando
- Terry Ramos, Carmen Ines
- Toledo Sagástegui, Claudia Elizabeth
- Vásquez Rosales, Williams Alberto
- Velasquez Lopez Raygada, Pedro Enrique
- Villanueva Arias, Ursula Isabel
- Villanueva Aznaran, Lily Ana
- Winstanley Patio, Elizabeth Teresa
- Zuñiga Dulanto, Licette Isabel

Inicio de votación: 2019-09-05 11:27:47

Fin de votación: 2019-09-05 19:27:56



TEMA:	DETERMINAR SI EL EMPLEADOR ESTÁ LEGITIMADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS ENTREGADAS AL FISCO PREVIAMENTE RETENIDAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE A SUS TRABAJADORES POR APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES.		
	PROPUESTAS A VOTAR		
	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2	OPCIÓN DISCREPANTE A TODAS LAS PROPUESTAS
	El empleador no está legitimado para solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a sus trabajadores por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y que fueron entregadas al fisco por ser el agente de retención. En tal sentido, cuando el segundo párrafo del artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF señala que procede efectuar la devolución por pagos en exceso al empleador, solamente hace referencia a la devolución de sumas que no habiendo sido retenidas a sus trabajadores, fueron entregadas indebidamente o en exceso al fisco por dicho concepto.	Tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso y entregadas al fisco por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones por el agente de retención.	
Vocales			
Amico de las Casas	X		
Barrera Vasquez		X	
Castañeda Altamirano	X		
Chipoco Saldias			X**
Ezeta Carpio		X	
Falconi Sinche		X	
Flores Talavera		X	
Fuentes Borda		X	
Guarniz Cabell		X	
Huaman Sialer	X		
Huertas Lizarzaburu		X	
Izaguirre Llampasi		X	
Jimenez Suarez		X	
Marquez Pacheco	X		
Martel Sanchez		X	
Mejia Ninacondor			X*
Melendez Kohatsu	X		
Muñoz Garcia	X		



Olano Silva		X	
Queuña Diaz		X	
Ramirez Mio		X	
Rios Diestro	X		
Rivadeneira Barrientos		X	
Ruiz Abarca		X	
Sarmiento Diaz		X	
Terry Ramos	X		
Toledo Sagástegui		X	
Vásquez Rosales		X	
Velasquez Lopez Raygada	X		
Villanueva Arias		X	
Villanueva Aznaran	X		
Winstanley Patio	X		
Zuñiga Dulanto		X*	
<b>TOTAL</b>	<b>11</b>	<b>19 / 2(*)</b>	<b>1(**)</b>

**Voto Singular**

(*)	Estoy de acuerdo con la propuesta 2, excepto con el penúltimo párrafo de la propuesta que dice: "Por otro lado, en caso que tanto el agente de retención como el trabajador inicien procedimientos de devolución en forma paralela, la Administración deberá verificar la información a fin de determinar la legitimidad antes de proceder a la devolución. Así, de no haberse producido la retención o si esta fue correcta pero se ingresó un monto en exceso al fisco, corresponderá que se devuelva la suma al empleador. Por el contrario, si la suma se retuvo en forma indebida o en exceso, la devolución será en favor del trabajador". En cuanto a la primera parte ("de no haberse producido la retención o si esta fue correcta pero se ingresó un monto en exceso al fisco"), el tema ya está resuelto al inicio de la propuesta 2 cuando se dice que cuando no existió retención alguna, el empleador tiene legitimidad para solicitar la devolución y no el trabajador, y que lo mismo sucede si el empleador retuvo en forma correcta pero declaró y entregó una suma en exceso (quinto párrafo de la propuesta 2), por lo tanto resulta redundante y puede generar confusión. Con relación a la segunda parte del penúltimo párrafo ("si la suma se retuvo en forma indebida o en exceso, la devolución será en favor del trabajador"), considero que este párrafo es incongruente con la propuesta 2, ya que en buena cuenta implica que en este caso se desconoce que el empleador tenga legitimidad para solicitar la devolución, lo que es contrario a la propuesta dos, que justamente propone lo opuesto. El resto de la propuesta responde al tema objeto de análisis incluyendo el supuesto en que tanto empleador como trabajador solicitan la devolución. Por tal razón mi voto es por la propuesta dos con excepción del penúltimo párrafo que debe eliminarse.
-----	---

**Voto Discordante**

(**)	Considero que de haberse producido la retención en exceso o indebida por parte del empleador al trabajador debería ser este el único que solicite la devolución a la SUNAT; ello por cuanto de conformidad con el numeral 2) del artículo 18º del Código Tributario «Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria», ello significaría que la obligación tributaria se establecería entre el agente de retención (deudor tributario) con el fisco, siendo este el habilitado a solicitar la devolución, lo que resulta consistente con lo señalado en el artículo 7º del D.S. 039-2001-EF; dejando a salvo el derecho del trabajador de dirigirse a su empleador a solicitar lo retenido en exceso o indebidamente.
------	---

**Historial del sistema**

pvelasquez - 2019-09-05 11:36:12 - 10.0.14.139 ||||| lamico - 2019-09-05 11:39:15 - 10.6.1.120 ||||| pmelendez - 2019-09-05 11:39:49 - 10.6.1.55 ||||| gmarquez - 2019-09-05 11:55:55 - 10.6.1.79 ||||| jfuentes - 2019-09-05 12:28:40 - 10.6.1.110 ||||| wvasquez - 2019-09-05 12:28:51 - 10.6.1.169 ||||| vcastaneda - 2019-09-05 12:29:03 - 10.0.14.26 ||||| jsarmiento - 2019-09-05 12:34:20 - 10.0.14.176 ||||| uvillanueva - 2019-09-05 12:38:48 - 10.0.14.98 ||||| sezeta - 2019-09-05 12:46:58 - 10.6.1.109 ||||| rqueuna - 2019-09-05 12:50:40 - 10.0.14.97 ||||| lvillanueva - 2019-09-05 12:51:35 - 10.6.1.70 ||||| dmunoz - 2019-09-05 13:31:49 - 10.6.1.133 ||||| ejimenez - 2019-09-05 14:09:02 - 10.6.1.21 ||||| sbarrera - 2019-09-05 14:38:18 - 10.0.14.200 ||||| cterry - 2019-09-05 14:40:59 - 10.0.14.72 ||||| ctoledo - 2019-09-05 14:42:10 - 10.0.14.156 ||||| rrios - 2019-09-05 14:52:51 - 10.6.1.51 ||||| lramirezm - 2019-09-05 14:59:23 - 10.0.14.128 ||||| zolano - 2019-09-05 15:23:11 - 10.0.14.17 ||||| srivideneira - 2019-09-05 15:23:15 - 10.0.14.36 ||||| amflores - 2019-09-05 15:24:11 - 10.0.14.52 ||||| GFALCONI - 2019-09-05 15:26:19 - 10.0.14.225 ||||| rruiz - 2019-09-05 15:28:15 - 10.0.14.10 ||||| mhuertas - 2019-09-05 15:28:40 - 10.0.14.31 ||||| vmejia - 2019-09-05 15:28:46 - 10.0.14.103 ||||| rizaguirre - 2019-09-05 15:30:07 - 10.0.14.223 ||||| jmartel - 2019-09-05 15:33:54 - 10.6.1.40 ||||| mhuaman - 2019-09-05 15:37:38 - 10.6.1.17 ||||| ewinstanley - 2019-09-05 16:11:54 - 10.6.1.39 ||||| cgarniz - 2019-09-05 16:59:24 - 10.6.1.30 ||||| lchipoco - 2019-09-05 17:04:41 - 10.0.14.16 ||||| lzuniga - 2019-09-05 18:20:55 - 10.0.14.6 |||||

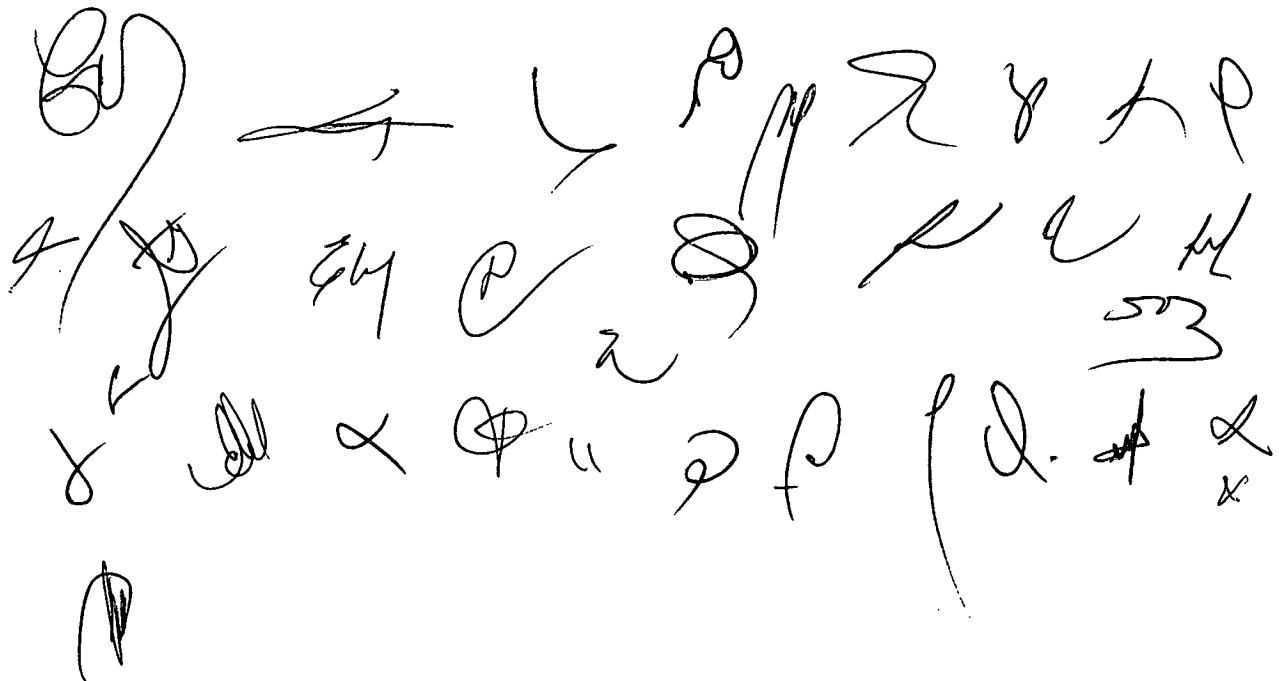
TEMA:	DETERMINAR SI EL EMPLEADOR ESTÁ LEGITIMADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS ENTREGADAS AL FISCO PREVIAMENTE RETENIDAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE A SUS TRABAJADORES POR APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES.	
PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO		
	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2
El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154 del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.		
Vocales		
Amico de las Casas	X	
Barrera Vasquez	X	
Castañeda Altamirano	X	
Chipoco Saldias	X	
Ezeta Carpio	X	
Falconi Sinche	X	
Flores Talavera	X	
Fuentes Borda	X	
Guarniz Cabell	X	
Huaman Sialer	X	
Huertas Lizarzaburu	X	
Izaguirre Llampasi	X	
Jimenez Suarez	X	
Marquez Pacheco	X	
Martel Sanchez	X	
Mejia Ninacondor	X	
Melendez Kohatsu	X	
Muñoz Garcia	X	
Olano Silva	X	
Queuña Diaz	X	
Ramirez Mio	X	
Rios Diestro	X	
Rivadeneira Barrientos	X	



Ruiz Abarca	X	
Sarmiento Diaz	X	
Terry Ramos	X	
Toledo Sagástegui	X	
Vásquez Rosales	X	
Velasquez Lopez Raygada	X	
Villanueva Arias	X	
Villanueva Aznaran	X	
Winstanley Patio	X	
Zuñiga Dulanto	X	
<b>TOTAL</b>	<b>33</b>	

**Historial del sistema**

pvelasquez - 2019-09-05 11:36:16 - 10.0.14.139 ||||| lamico - 2019-09-05 11:39:21 - 10.6.1.120 ||||| pmelendez - 2019-09-05 11:39:54 - 10.6.1.55 ||||| gmarquez - 2019-09-05 11:56:02 - 10.6.1.79 ||||| jfuentes - 2019-09-05 12:28:52 - 10.6.1.110 ||||| wvasquez - 2019-09-05 12:29:03 - 10.6.1.169 ||||| vcastaneda - 2019-09-05 12:29:09 - 10.0.14.26 ||||| jsarmiento - 2019-09-05 12:34:30 - 10.0.14.176 ||||| uvillanueva - 2019-09-05 12:38:52 - 10.0.14.98 ||||| sezeta - 2019-09-05 12:47:03 - 10.6.1.109 ||||| rqueuna - 2019-09-05 12:50:53 - 10.0.14.97 ||||| lvillanueva - 2019-09-05 12:51:40 - 10.6.1.70 ||||| dmunoz - 2019-09-05 13:32:00 - 10.6.1.133 ||||| ejimenez - 2019-09-05 14:09:11 - 10.6.1.21 ||||| sbarerra - 2019-09-05 14:38:31 - 10.0.14.200 ||||| cterry - 2019-09-05 14:41:05 - 10.0.14.72 ||||| ctoledo - 2019-09-05 14:42:27 - 10.0.14.156 ||||| rrios - 2019-09-05 14:53:14 - 10.6.1.51 ||||| vmejia - 2019-09-05 14:58:27 - 10.0.14.103 ||||| lramirez - 2019-09-05 14:59:34 - 10.0.14.128 ||||| lzuniga - 2019-09-05 15:21:55 - 10.0.14.6 ||||| zolano - 2019-09-05 15:23:19 - 10.0.14.17 ||||| srivideneira - 2019-09-05 15:23:26 - 10.0.14.36 ||||| amflores - 2019-09-05 15:24:23 - 10.0.14.52 ||||| GFALCONI - 2019-09-05 15:26:31 - 10.0.14.225 ||||| rruiz - 2019-09-05 15:28:28 - 10.0.14.10 ||||| mhuertas - 2019-09-05 15:28:42 - 10.0.14.31 ||||| rizaguirre - 2019-09-05 15:30:15 - 10.0.14.223 ||||| jmartel - 2019-09-05 15:34:00 - 10.6.1.40 ||||| mhuaman - 2019-09-05 15:37:54 - 10.6.1.17 ||||| ewinstanley - 2019-09-05 16:12:02 - 10.6.1.39 ||||| cguarniz - 2019-09-05 16:59:29 - 10.6.1.30 ||||| lchipoco - 2019-09-05 17:05:00 - 10.0.14.16 |||||



### III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes) y que la presente acta consta de cinco folios, lo que incluye al reporte del "Sistema de Votación vía Web".

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

Licette Zúñiga Dulanto

Víctor Mejía Ninacondor

Liliana Chipoco Saldías

Víctor Castañeda Altamirano

Carmen Terry Ramos

Caridad Guarníz Cabell

Pedro Velásquez López Raygada

Claudia Toledo Sagástegui

Ada Flores Talavera

Rossana Izquierre Llampasi

Lorena Amico de las Casas

Marco Huamán Sialer

José Martel Sánchez

Patricia Meléndez Kohatsu

Lily Villanueva Aznarán

Elizabeth Winstanley Patio

Doris Muñoz García

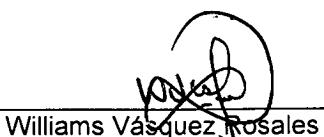
Rodolfo Ríos Diestro



Cristina Huertas Lizarzaburu



Jorge Sarmiento Díaz



Williams Vásquez Rosales



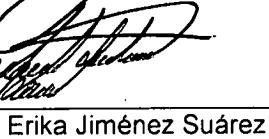
Raúl Queuña Díaz



Ursula Villanueva Arias



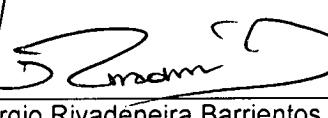
Gary Falconí Sinche



Erika Jiménez Suárez



Roxana Ruiz Abarca



Sergio Rivadeneira Barrientos



Zóraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2019-32

## INFORME DE SALA PLENA

TEMA: **DETERMINAR SI EL EMPLEADOR ESTÁ LEGITIMADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS ENTREGADAS AL FISCO PREVIAMENTE RETENIDAS EN EXCESO O INDEBIDAMENTE A SUS TRABAJADORES POR APORTACIONES AL SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

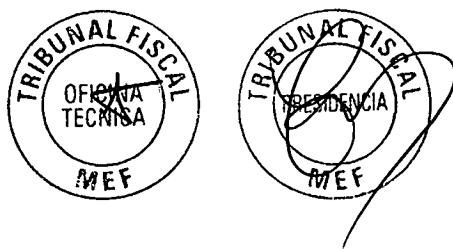
De acuerdo con el inciso a) del artículo 6 del Decreto Ley N° 19990, que creó el Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, constituyen fuentes de financiamiento del anotado sistema, entre otras, las aportaciones de los asegurados. Por su parte, el artículo 7 de la misma prevé que dichas aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador.

Asimismo, el artículo 11 de la mencionada ley, modificada por Decreto Ley N° 20604, establece que los empleadores, entre otros, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas al Seguro Social del Perú.

En concordancia con ello, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT, que aprobó las normas referidas a declaraciones y pago correspondientes a tributos vinculados a trabajadores y/o pensionistas, indica que la entidad empleadora actúa como agente retenedor tratándose de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones.

Según el artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, que reglamenta la Ley N° 27334, Ley que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la SUNAT admitirá a trámite y resolverá las solicitudes de devolución por pagos en exceso, indebidos o que se tornen en indebidos, respecto de las Aportaciones a la Seguridad Social, resultando de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente. Asimismo, señala que la SUNAT procederá a devolver a los empleadores el monto consignado en la respectiva resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo. El cuarto párrafo de dicho artículo señala que tratándose de solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso por aportaciones a la Seguridad Social, se deberá tener en cuenta que corresponde a la SUNAT devolver los montos pagados indebidamente o en exceso que correspondan a períodos tributarios de julio de 1999 y posteriores, mediante la entrega de cheques.

En cuanto a la legitimidad para solicitar la devolución de sumas entregadas al fisco previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a los trabajadores por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, se suscitan dos interpretaciones. Según la primera, el empleador no está legitimado para presentar la solicitud, mientras que conforme con la segunda, tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución.



Amerita llevar el tema a Sala Plena en aplicación del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, el cual establece lo siguiente:

*"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa".*

## **II. ANTECEDENTES**

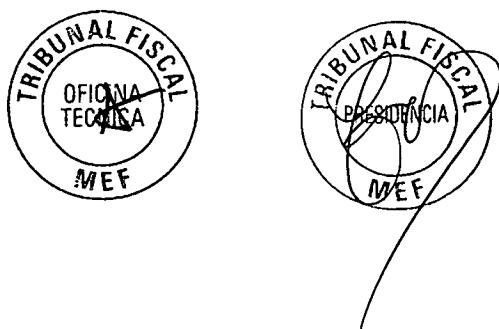
Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en el Anexo I y II.

## **III. PROPUESTAS**

### **3.1 MARCO NORMATIVO**

Según los artículos 8 y 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, en tanto que, responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Por su parte, de conformidad con el artículo 10 del citado código, en defecto de la ley, mediante decreto supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario, adicionalmente, la Administración podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.



De acuerdo con el inciso a) del artículo 6 del Decreto Ley N° 19990, que creó el Sistema Nacional de Pensiones de la Seguridad Social, constituyen fuentes de financiamiento del anotado sistema, entre otras, las aportaciones de los asegurados. Por su parte, el artículo 7 de la misma norma prevé que dichas aportaciones equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador.

Asimismo, el artículo 11 de la mencionada ley, modificada por Decreto Ley N° 20604, establece que los empleadores, entre otros, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas al Seguro Social del Perú. En concordancia con ello, el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 080-99/SUNAT, que aprobó las normas referidas a declaraciones y pago correspondientes a tributos vinculados a trabajadores y/o pensionistas, indica que la entidad empleadora actúa como agente retenedor tratándose de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones.

Conforme con el artículo 2 de la Ley N° 26504, las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones (en adelante, aportaciones a la ONP), a que se refiere el Decreto Ley N° 19990, ascienden al 11% de la remuneración asegurable y son íntegramente de cargo del asegurado. Asimismo, mediante la Segunda Disposición Transitoria de la misma norma se dispuso que a partir del 1 de enero de 1997 dichas aportaciones no serán menores a 13% de la remuneración asegurable.

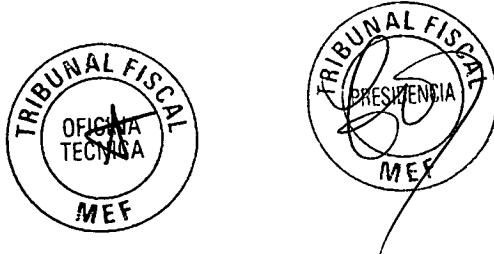
Por su parte, el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, modificada por la Ley N° 27038, señala que las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS<sup>1</sup> y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por decreto supremo. En similar sentido, la citada norma, modificada por Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, indica que las aportaciones al ESSALUD y a la ONP se rigen por las normas de este código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por decreto supremo.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 003-2000-EF<sup>2</sup>, que reguló disposiciones tributarias referidas a la declaración, pago, recaudación y control de contribuciones administradas por la ONP y ESSALUD, señala que se rigen por el Código Tributario:

- a) Las contribuciones al seguro regular en salud y seguro de salud agrario de trabajadores dependientes a cargo del ESSALUD; así como aquéllas creadas por ley que tengan la naturaleza de seguro regular;
- b) Las contribuciones de los afiliados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones a cargo de la ONP;

<sup>1</sup> Toda mención al Instituto Peruano de Seguridad Social – IPSS, se entenderá referida al Seguro Social de Salud – ESSALUD, de acuerdo a lo dispuesto por la Primera Disposición Final y Derogatoria de la Ley N° 27056, publicada el 30 de enero de 1999.

<sup>2</sup> Publicado el 18 de enero de 2000.



- c) Las obligaciones formales vinculadas a las contribuciones mencionadas en los incisos anteriores, incluyendo la de inscripción de las entidades empleadoras y de sus trabajadores o pensionistas, en los registros que señale SUNAT;
- d) La obligación de informar el cese, la suspensión de la relación laboral, la modificación de la cobertura y las demás ocurrencias que incidan en el monto de la obligación tributaria; y
- e) Las infracciones y sanciones que se deriven de los incisos anteriores, incluyendo la aplicación del régimen de incentivos y de gradualidad de sanciones.

De otro lado, el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 501<sup>3</sup>, modificado por Ley N° 27334<sup>4</sup>, señala que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) ejercerá las funciones antes señaladas respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), a las que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF. Asimismo, señala que la SUNAT también podrá ejercer facultades de administración respecto de otras obligaciones no tributarias de ESSALUD y de la ONP, de acuerdo a lo que se establezca en los convenios interinstitucionales correspondientes.

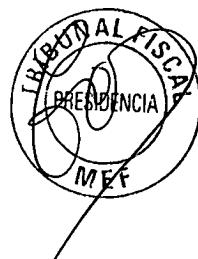
Mediante el Decreto Supremo N° 039-2001-EF se reglamentó la citada Ley N° 27334. En el artículo 1 de dicha norma reglamentaria, mediante la que se estableció las definiciones, se establece que "Aportaciones a la Seguridad Social" hace referencia a "Las aportaciones al ESSALUD y a la ONP, a que se refiere la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario".

De otro lado, el artículo 5 del citado Decreto Supremo N° 039-2001-EF, establece que la administración de las aportaciones a ESSALUD y ONP, señala que corresponde a la SUNAT la administración de las Aportaciones a la Seguridad Social, incluyendo lo relacionado a la inscripción y/o declaración de las entidades empleadoras y de sus trabajadores y/o pensionistas, sin distinción del período tributario.

Por su parte, el artículo 7 de dicha norma señala que la SUNAT admitirá a trámite y resolverá las solicitudes de devolución por pagos en exceso, indebidos o que se tornen en indebidos, respecto de las Aportaciones a la Seguridad Social, resultando de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente. Asimismo, señala que la SUNAT procederá a devolver a los empleadores el monto consignado en la respectiva resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo. El cuarto párrafo de dicho artículo señala que tratándose de solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso por Aportaciones a la Seguridad Social, se deberá tener en cuenta que corresponde a la SUNAT devolver los montos pagados indebidamente o en exceso que correspondan a períodos tributarios de julio de 1999 y posteriores, mediante la entrega de cheques.

<sup>3</sup> Ley General de Superintendencia de Administración Tributaria, publicado el 1 de diciembre de 1998.

<sup>4</sup> Ley que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, publicada el 20 de julio de 2000.



Cabe indicar que conforme con el artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, se atribuye la calidad de administrado en un procedimiento administrativo concreto a quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y a quienes sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que se adopte.

En este marco normativo, corresponde determinar si el empleador cuenta con legitimidad para solicitar la devolución de sumas entregadas al fisco previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a sus trabajadores por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones.

### 3.2 PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

El empleador no está legitimado para solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a sus trabajadores por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y que fueron entregadas al fisco por ser el agente de retención. En tal sentido, cuando el segundo párrafo del artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF señala que procede efectuar la devolución por pagos en exceso al empleador, solamente hace referencia a la devolución de sumas que no habiendo sido retenidas a sus trabajadores, fueron entregadas indebidamente o en exceso al fisco por dicho concepto.

#### FUNDAMENTO<sup>5</sup>

Al respecto, de las normas glosadas se aprecia que si bien el trabajador es el contribuyente de las aportaciones a la ONP, al ser quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, el obligado a retener dicho tributo e ingresarla al fisco es el empleador, por lo que éste último califica como agente de retención.

Ahora bien, a efecto de determinar si el empleador cuenta con legitimidad para solicitar la devolución en el supuesto planteado, debe considerarse que de conformidad con el artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales y otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Como se ha indicado, el citado artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, atribuye la calidad de administrado en un procedimiento administrativo concreto a quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y a quienes sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que se adopte.

---

<sup>5</sup> Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente "Marco Normativo".



De acuerdo con la normativa citada, tanto los empleadores, personas naturales o jurídicas, como los trabajadores, siempre personas naturales, tienen capacidad jurídica; no obstante, para poder iniciar o participar en un procedimiento administrativo, a fin de obtener un pronunciamiento válido sobre cualquier pretensión, en el presente caso, la devolución de las retenciones efectuadas indebidamente o en exceso, los sujetos con capacidad jurídica requieren tener legitimidad.

En efecto, aun cuando un sujeto tenga capacidad jurídica puede que no cuente con legitimidad para solicitar el reconocimiento de un derecho y/o cuestionar algún acto administrativo, de lo que se aprecia que no cualquiera puede solicitar la devolución de una suma de dinero o cuestionar un acto administrativo, sino que el sujeto solo podrá hacerlo por sumas respecto de las cuales tenga una posición acreedora o cuando exista un acto administrativo dirigido a él, esto es, cuando cuente con legitimidad.

En ese sentido, en caso que se efectúen retenciones indebidas o en exceso por aportaciones a la ONP el legitimado para solicitar la devolución es el contribuyente (trabajador) a quien se le retuvo la suma que luego fue entregada al fisco, quien es el titular del derecho subjetivo que solicita que se le reconozca en el procedimiento administrativo, esto es, a obtener la devolución de la retención entregada a la Administración ya que la suma le fue retenida de su remuneración.

En tal sentido, dicha legitimidad no puede ser reconocida a otro sujeto a menos que alguna norma previamente se la hubiere asignado puesto que los derechos y patrimonio que serán materia de discusión en el procedimiento corresponden a los contribuyentes, esto es, a los trabajadores.

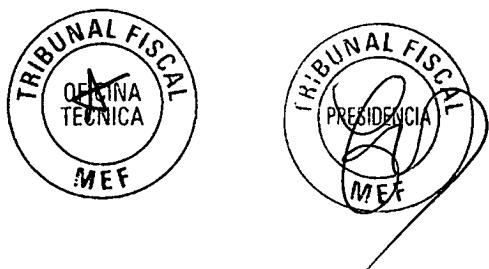
Al respecto, cabe señalar que no hay una norma que expresamente legitime al empleador a solicitar la devolución en el supuesto analizado, esto es, cuando se ha retenido una suma en forma indebida o en exceso a los trabajadores por concepto de aportaciones a la ONP.

En efecto, si bien el artículo 5 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, establece los alcances, períodos y otros aspectos sobre la administración de las aportaciones a ESSALUD y ONP, por parte de la SUNAT y el artículo 7 prevé que ésta procederá a devolver a los empleadores el monto consignado en la respectiva resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, no obstante, para determinar los alcances de la citada norma se deben diferenciar dos situaciones distintas que pueden presentarse en torno a la devolución de sumas de dinero entregadas por un empleador al ente recaudador por las aportaciones bajo análisis, en calidad de agente de retención.

La primera implica que el empleador haya declarado y entregado al fisco sumas de dinero sin que efectivamente mediase alguna retención a sus trabajadores, lo que abre la posibilidad para que el empleador solicite la devolución de dichas sumas de dinero. En este caso, dado que no hubo una retención de alguna suma detraída del patrimonio del trabajador, el empleador tendrá legitimidad para solicitar la devolución.

En cambio, en el caso de la segunda situación, median efectivas retenciones por las citadas aportaciones, efectuadas a los trabajadores, siendo que en esta segunda situación deben a su vez diferenciarse dos momentos: 1. El momento en el cual el empleador efectúa la retención a su trabajador y 2. El momento en el que entrega las sumas retenidas al fisco.

A su vez, en caso se hubiere procedido a retener y entregar al fisco sumas dinerarias por conceptos de aportaciones, se pueden diferenciar dos supuestos adicionales: i) Cuando el



empleador retuvo indebidamente y/o en exceso a su trabajador alguna suma por las citadas aportaciones y las entregó a la Administración o, ii) Cuando retuvo dichas aportaciones en forma correcta pero declaró y entregó una suma diferente, ya sea en forma indebida o en exceso al fisco.

Este último supuesto, al igual que en los casos en los que no medie retención alguna al trabajador, el empleador tendrá legitimidad para solicitar la devolución.

No obstante en los supuestos en los que medie retención indebida o en exceso realizada al trabajador la situación es distinta ya que las sumas entregadas al fisco pertenecen a los trabajadores y no a sus empleadores.

Ante este escenario, se considera que cuando el artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF hace referencia a pagos en exceso, indebidos o que se tornen en indebidos respecto a las Aportaciones a la ONP, alude a los supuestos en los que no medió retención indebida o en exceso a los trabajadores<sup>6</sup> y en los que el empleador tiene plena legitimidad para solicitar su devolución<sup>7</sup>. Esto se corrobora con el hecho que dicha norma precisa que de existir deudas tributarias exigibles del agente de retención, los cheques mediante los cuales se efectúa la referida devolución pueden ser aplicados a ellas, es decir, pagados con ellas<sup>8</sup>, no obstante, no puede entenderse que ello legitima su intervención en los demás supuestos.

En efecto, si se entendiese dicho artículo en el sentido que el empleador también puede solicitar la devolución cuando entregó al ente recaudador los importes retenidos indebidamente o en exceso a sus trabajadores, se beneficiaría a terceros con sumas que corresponden a otros que legítimamente pueden requerir al Estado su devolución<sup>9</sup>.

Es importante destacar que si se aceptase que el empleador tiene legitimidad para solicitar la devolución de sumas retenidas indebidamente o en exceso a sus trabajadores y entregadas al fisco, como se ha indicado anteriormente, no se ha regulado un procedimiento tributario a fin que el empleador pueda solicitar la devolución ni la forma o procedimiento para que éste, obtenida tal devolución, entregue dicha suma al trabajador que corresponda, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las retenciones realizadas en exceso por el Impuesto a la Renta de quinta categoría. Como se aprecia, en este supuesto no se tendría certeza sobre si la suma devuelta será finalmente entregada al trabajador o si será utilizada para compensar futuras retenciones, lo que se agrava en el caso de ex trabajadores, donde no habría posibilidad de efectuar compensaciones con futuras retenciones.

Al respecto, debe considerarse que si bien el artículo 42 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece el procedimiento que debe seguirse para la devolución de retenciones en exceso realizadas por el Impuesto a la Renta de quinta categoría<sup>10</sup> y que mediante Resolución de

<sup>6</sup> Sea que no medio retención alguna o la realizada fue debida y no excesiva.

<sup>7</sup> También hace clara referencia a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud respecto a las cuales el empleador es el contribuyente obligado a su pago, no un agente de retención.

<sup>8</sup> El artículo 32 del Código Tributario señala expresamente que el cheque es una forma de pago de la deuda tributaria.

<sup>9</sup> En este sentido, véase la Resolución N° 10847-2-2008.

<sup>10</sup> El citado artículo 42 dispone que:

"a) *Tratándose de retenciones en exceso que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, se aplicarán las siguientes normas: 1. En el mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, el empleador*



Superintendencia N° 036-98/SUNAT se han establecido los mecanismos para que los contribuyentes perceptores de rentas de quinta categoría soliciten ante el agente de retención la devolución del exceso retenido dentro del plazo previsto para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente<sup>11</sup>, dichas normas no pueden ser aplicadas al supuesto analizado, es decir, para el caso de las retenciones por Aportaciones a la ONP realizadas indebidamente o en exceso, ya que están limitadas al Impuesto a la Renta de quinta categoría<sup>12</sup>, siendo además que no regulan el caso de retenciones realizadas indebidamente, ni qué hacer cuando se efectúa una retención en exceso pero que no respondan a las situaciones expresamente recogidas en ellas, situaciones en las que este Tribunal ha reconocido la legitimidad del propio contribuyente (trabajador) a solicitar la devolución de sumas retenidas indebidamente y/o en exceso incluso en el caso del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

En efecto, en diversas resoluciones<sup>13</sup> se ha interpretado que según las normas reglamentarias de la Ley del Impuesto a la Renta, si bien la solicitud de devolución de retenciones en exceso por Impuesto a la Renta de quinta categoría debía ser presentada por el trabajador ante su empleador, aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que hubiese operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos en los que se presentan solicitudes de

*devolverá al trabajador el exceso retenido. 2. El empleador compensará la devolución efectuada al trabajador con el monto de las retenciones que por el referido mes haya practicado a otros trabajadores. Cuando el empleador no pueda compensar con otras retenciones la devolución efectuada, podrá optar por aplicar la parte no compensada: 2.1 A la retención que por los meses siguientes deba efectuar a otros trabajadores; 2.2 Solicitar su devolución a la SUNAT.*

*b) Cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración, serán de aplicación las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto.*

*c) Si como resultado de la aplicación de lo dispuesto en el literal n) o ñ) del Artículo 37 de la Ley 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 Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de personas jurídicas, las retenciones en exceso por rentas de quinta categoría se sujetarán a las disposiciones que la SUNAT establezca para tal efecto".*

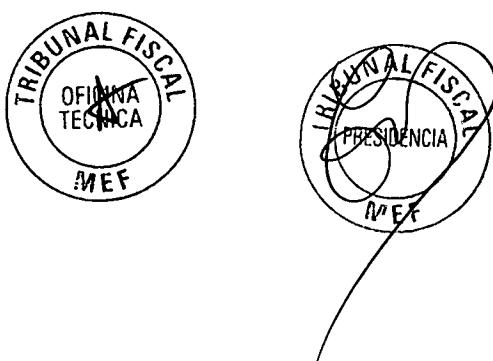
Como se aprecia, dicha norma hace referencia a las sumas retenidas en exceso y no a que el empleador pueda solicitar la devolución de sumas retenidas indebidamente, respecto de las que se considera que solo podrían ser solicitadas por los trabajadores.

<sup>11</sup> Al respecto, el inciso b) de artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 036-98/SUNAT indica que dicha norma es de aplicación a aquellos contribuyentes que hubieran percibido exclusivamente rentas de quinta categoría durante un ejercicio gravable, siempre que, entre otros, supuestos, con posterioridad al cierre del ejercicio se hubiera determinado que los montos retenidos por el agente de retención resultaran superiores al impuesto que en definitiva le correspondía pagar al contribuyente.

El numeral 1 del inciso b) del artículo 3 de la referida resolución de superintendencia dispone que tratándose del supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 2, el contribuyente presentará al agente de retención para el que labora, el formato en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso. Asimismo indicará si solicita su devolución o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso. La devolución a que se refiere el párrafo anterior será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente. En los casos en que habiendo solicitado la compensación el contribuyente dejase de laborar para el agente de retención éste deberá devolver al contribuyente la parte no compensada. El contribuyente que hubiera dejado de laborar para la persona o entidad que le efectuó las retenciones deberá presentar el formato, ante el agente de retención para el que labora dentro del plazo del pago de regularización del Impuesto a la Renta.

<sup>12</sup> No corresponde que por aplicación analógica de normas reglamentarias de la Ley del Impuesto a la Renta se legitime a un tercero para que solicite la devolución de importes por retenidos indebidamente o en exceso por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones que le pertenezcan a otro sujeto.

<sup>13</sup> Como las N° Resoluciones N° 01093-5-1996, 00776-1-2000, 0494-3-2004, 06206-1-2013, 13456-2-2013, 04308-1-2017 y 05798-3-2017.



devolución con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta.

En virtud a ello y considerando que todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponde, este Tribunal ha señalado en dichas resoluciones que son los trabajadores quienes tienen derecho y legitimidad para solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente la entrega de dicha suma al fisco haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago. En tal sentido, se considera que en dichos pronunciamientos se ha reconocido la legitimidad de los trabajadores a solicitar la devolución respectiva, precisándose que si bien el artículo 42 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva el derecho primigenio del contribuyente a solicitar directamente la devolución<sup>14</sup>.

Por consiguiente, en el supuesto analizado son los trabajadores quienes cuentan con legitimidad para solicitar la devolución, debiéndose considerar además que si se procediese a devolver al empleador las sumas retenidas indebidamente o en exceso al trabajador, se generaría un problema para el fisco puesto que no podría negarse a devolver en caso que éste lo solicite de forma directa.

Por lo expuesto, se concluye que el empleador no está legitimado para solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a sus trabajadores por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y que fueron entregadas al fisco por ser el agente de retención. En tal sentido, cuando el segundo párrafo del artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, señala que procede efectuar la devolución por pagos en exceso al empleador solamente hace referencia a la devolución de sumas que no habiendo sido retenidas a sus trabajadores, fueron entregadas indebidamente o en exceso al fisco por dicho concepto.

### 3.3 PROPUESTA 2

#### DESCRIPCIÓN

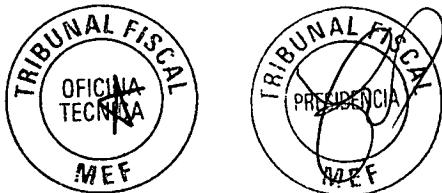
Tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso y entregadas al fisco por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones por el agente de retención.

#### FUNDAMENTO<sup>15</sup>

Al respecto, de las normas glosadas se aprecia que si bien el trabajador es el contribuyente de las aportaciones a la ONP, el obligado a retener dicho tributo e ingresarlo al fisco es el empleador, por lo que éste último califica como agente de retención.

<sup>14</sup> Así, por ejemplo, en el caso de la Resolución N° 10847-2-2008, referida a un ex trabajador cuyo ex empleador había dejado de tener actividad, se ha señalado expresamente que quien tiene legitimidad para solicitar las devoluciones de las retenciones efectuadas indebidamente o en exceso por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones era el trabajador al calificar como el contribuyente de aquellas.

<sup>15</sup> Forma parte del fundamento el punto 3.1 precedente "Marco Normativo".



A efecto de determinar quién cuenta con legitimidad para solicitar la devolución en el supuesto planteado, debe considerarse que de conformidad con el artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales y otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Por su parte, como se ha indicado, el artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, atribuye la calidad de administrado en un procedimiento administrativo concreto a quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos y a quienes sin haber iniciado el procedimiento, poseen derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que se adopte.

De acuerdo con la normativa citada, tanto los empleadores, personas naturales o jurídicas, como los trabajadores, siempre personas naturales, tienen capacidad jurídica; no obstante, para poder iniciar o participar en un procedimiento administrativo, a fin de obtener un pronunciamiento válido sobre cualquier pretensión, en el presente caso, la devolución de las retenciones efectuadas indebidamente o en exceso, los sujetos con capacidad jurídica requieren tener legitimidad.

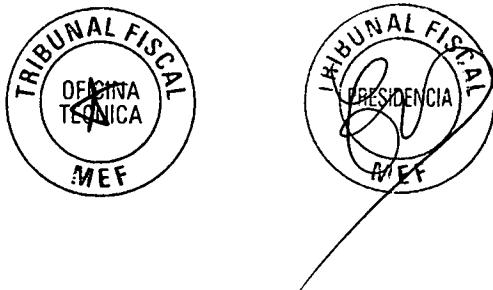
Ahora bien, a efecto del análisis deben diferenciarse distintas situaciones. La primera implica que el empleador haya declarado y entregado al fisco sumas de dinero sin que efectivamente haya realizado alguna retención a sus trabajadores. En este caso, dado que no existió retención alguna, el empleador tiene legitimidad para solicitar la devolución y no el trabajador. Cabe indicar que igual situación se presenta si el empleador retuvo en forma correcta pero declaró y entregó una suma en exceso, puesto que en dicho caso es éste quien tiene la legitimidad para solicitar la devolución.

La segunda situación se presenta cuando el empleador, retuvo indebidamente y/o en exceso a su trabajador por concepto de aportaciones a la ONP, debiéndose determinar quién cuenta con legitimidad para solicitar la devolución.

Al respecto, como se aprecia de las normas previamente citadas, cuando el artículo 1 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF<sup>16</sup> prevé las definiciones a ser consideradas para su aplicación, establece que cuando se haga referencia a "Aportaciones a la Seguridad Social" se alude a "Las aportaciones al ESSALUD y a la ONP, a que se refiere la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario" (énfasis agregado). Esto es a los dos conceptos y no solamente a las aportaciones a ESSALUD.

Por su parte, el anotado artículo 7 de dicho decreto supremo señala que la SUNAT admitirá a trámite y resolverá las solicitudes de devolución por pagos en exceso, indebidos o que se tornen en indebidos, respecto de las "Aportaciones a la Seguridad Social", resultando de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente.

<sup>16</sup> Que reglamentó la citada Ley N° 27334, Ley que amplió las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.



Asimismo, el citado artículo señala que: "... la SUNAT procederá a devolver a los Empleadores el monto consignado en la respectiva Resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo" (énfasis agregado).

Como se aprecia de una lectura conjunta de los artículos 1 y 7 del citado decreto supremo, éste no distingue entre las aportaciones a ESSALUD y las aportaciones a la ONP ni entre las distintas situaciones materia de análisis, por lo que es de aplicación cuando el empleador no retuvo pero ingresó sumas al fisco, cuando retuvo correctamente pero ingresó una suma en exceso o cuando retuvo indebidamente o en exceso al trabajador, puesto que no se ha hecho diferenciación alguna. En tal sentido, normativamente el empleador se encuentra legitimado para solicitar la devolución de las mencionadas aportaciones en aplicación del artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF.

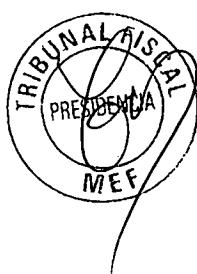
Por otro lado, en cuanto a la legitimidad del trabajador para solicitar la devolución de importes que le fueron retenidos indebidamente o en exceso por concepto de aportaciones a la ONP<sup>17</sup>, cabe indicar que a diferencia de lo prescrito para el caso de la devolución del Impuesto a la Renta, en el caso de las referidas aportaciones la normativa no ha previsto algún procedimiento que deba tramitarse ante el agente de retención, como es el caso de la Resolución de Superintendencia N° 036-98/SUNAT, que establece los mecanismos para que los contribuyentes perceptores de rentas de quinta categoría soliciten ante el agente de retención la devolución del exceso retenido dentro del plazo previsto para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente<sup>18</sup>.

Asimismo, debe considerarse que conforme con el criterio de este Tribunal, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le correspondía, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que en el caso de las aportaciones a la ONP, el contribuyente es el trabajador y cuando la retención se ha efectuado indebidamente o en exceso no existe limitación normativa para que éste solicite la devolución. Así, por ejemplo, en el caso de la devolución del Impuesto a la Renta se ha interpretado que el derecho a que el trabajador solicite la devolución no se ve enervado por el hecho que el artículo 42 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establezca un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones. Por lo tanto, el trabajador a quien se le retuvo indebidamente o en exceso, está legitimado para solicitar la devolución.

<sup>17</sup> Como se ha mencionado anteriormente, el trabajador no tiene legitimidad para solicitar la devolución de importes que no le han sido retenidos, lo que sucede por ejemplo, cuando habiéndosele retenido la suma correcta, el empleador ingresa al fisco erróneamente una suma superior.

<sup>18</sup> Incluso, respecto de esta norma, el Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones que no comprende todos los casos que podrían presentarse, como es el de solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización. Por ejemplo, véanse las Resoluciones N° 06206-1-2013, 13456-2-2013 y 02909-1-2017.



Cabe precisar que si el agente de retención (empleador) solicitó la devolución antes que el trabajador y el fisco procedió a dicha devolución, no procederá que se devuelva nuevamente dicha suma, esta vez, al trabajador, por lo que éste deberá dirigirse al empleador para solicitar la restitución que corresponda, siendo que las posibles situaciones que pudiesen generarse entre el agente de retención que obtuvo la devolución y el trabajador a quien se le retuvo indebidamente o en exceso, a fin que dicha suma sea entregada a éste último, escapan al ámbito tributario, por lo que deben resolverse en las vías pertinentes.

Asimismo, debe señalarse que el hecho que eventualmente pudiesen presentarse dichas situaciones no enerva que por un lado, no existe norma que limite el derecho del trabajador a pedir la devolución y que por otro, existen normas que habilitan al empleador a presentar dicha solicitud, las que no distinguen entre los distintos casos que pudiesen presentarse. En efecto, como se ha señalado anteriormente, dichas normas prevén expresamente que el empleador puede solicitar la devolución sin diferenciar si éste retuvo indebidamente o en exceso o si retuvo correctamente e ingresó una suma en exceso al fisco.

Por otro lado, en caso que tanto el agente de retención como el trabajador inicien procedimientos de devolución en forma paralela, la Administración deberá verificar la información a fin de determinar la legitimidad antes de proceder a la devolución. Así, de no haberse producido la retención o si esta fue correcta pero se ingresó un monto en exceso al fisco, corresponderá que se devuelva la suma al empleador. Por el contrario, si la suma se retuvo en forma indebida o en exceso, la devolución será en favor del trabajador.

Por lo expuesto, se concluye que tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso y entregadas al fisco por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones por el agente de retención.

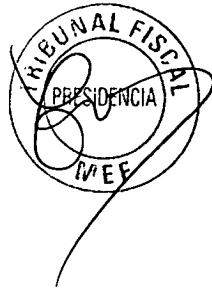
#### **IV. CRITERIOS A VOTAR**

##### **PROPIUESTA 1**

El empleador no está legitimado para solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso a sus trabajadores por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones y que fueron entregadas al fisco por ser el agente de retención. En tal sentido, cuando el segundo párrafo del artículo 7 del Decreto Supremo N° 039-2001-EF señala que procede efectuar la devolución por pagos en exceso al empleador, solamente hace referencia a la devolución de sumas que no habiendo sido retenidas a sus trabajadores, fueron entregadas indebidamente o en exceso al fisco por dicho concepto.

##### **PROPIUESTA 2**

Tanto el empleador como el trabajador están legitimados a solicitar la devolución de sumas previamente retenidas indebidamente y/o en exceso y entregadas al fisco por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones por el agente de retención.



**ANEXO I**  
**ANEXO NORMATIVO**

**DECRETO LEY N° 19990**

**Artículo 7.-** "Las aportaciones a que se refiere el inciso a) del artículo anterior equivalen a un porcentaje del monto de la remuneración asegurable que percibe el trabajador, porcentaje que se fijará, en cada caso, por Decreto Supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, a propuesta del Consejo Directivo Único de los Seguros Sociales y previo estudio actuarial. Dicho porcentaje será abonado en la forma siguiente:

- a) Dos terceras partes por el empleador o la empresa de propiedad social, cooperativa o similar, según el caso; y
- b) Una tercera parte por el asegurado".

**Artículo 11.-** "Los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el montepío del pago de sus remuneraciones y a entregarlas a Seguro Social del Perú, conjuntamente con las que dichos empleadores o empresas deberán abonar, por el término que fije el Reglamento, dentro del mes siguiente a aquél en que se prestó el trabajo. Si las personas obligadas no retuvieren en la oportunidad indicada las aportaciones de sus trabajadores, responderán por su pago, sin derecho a descontárselas a éstos".

**LEY N° 26504, MODIFICAN 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**

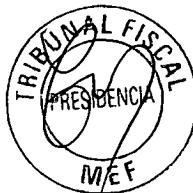
**Artículo 2.-** "Las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N° 19990 ascienden al 11% de la remuneración asegurable y son íntegramente de cargo del asegurado.

*Este porcentaje podrá ser incrementado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas con la opinión técnica de la Oficina de Normalización Previsional".*

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**Segunda.-** "A partir del 1 de enero de 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".

**DECRETO SUPREMO N° 003-2000-EF - REGULAN DISPOSICIONES TRIBUTARIAS REFERIDAS A LA DECLARACIÓN, PAGO, RECAUDACIÓN Y CONTROL DE CONTRIBUCIONES ADMINISTRADAS POR LA ONP Y ESSALUD**



## Artículo 2.- Ámbito de aplicación

"Se rigen por el Código Tributario:

- a) Las contribuciones al seguro regular en salud y seguro de salud agrario de trabajadores dependientes a cargo del ESSALUD; así como aquéllas creadas por ley que tengan la naturaleza de seguro regular.
- b) Las contribuciones de los afiliados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones a cargo de la ONP.
- c) Las obligaciones formales vinculadas a las contribuciones mencionadas en los incisos anteriores, incluyendo la de inscripción de las entidades empleadoras y de sus trabajadores o pensionistas, en los registros que señale SUNAT.
- d) La obligación de informar el cese, la suspensión de la relación laboral, la modificación de la cobertura y las demás ocurrencias que incidan en el monto de la obligación tributaria.
- e) Las infracciones y sanciones que se deriven de los incisos anteriores, incluyendo la aplicación del régimen de incentivos y de gradualidad de sanciones.

*En caso la entidad empleadora no cumpla con declarar a sus trabajadores o pensionistas en la forma, plazo y condiciones dispuesta por la normatividad vigente, se considerará configurada la infracción tipificada en el numeral 2 del Artículo 176 del Código Tributario”.*

## DECRETO SUPREMO N° 039-2001-EF - REGLAMENTO DE LA LEY N° 27334 Y ESTABLECEN LOS ALCANCES, PERÍODOS Y OTROS ASPECTOS SOBRE LA ADMINISTRACIÓN DE LAS APORTACIONES A ESSALUD Y ONP

### Artículo 1.- DEFINICIONES

"(...)

- d) Aportaciones a la Seguridad Social: Las aportaciones al ESSALUD y a la ONP, a que se refiere la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.
- e) Empleadores: A las empresas e Instituciones públicas o privadas que emplean trabajadores bajo relación de dependencia, las que pagan pensiones y las cooperativas de trabajadores, así como las personas naturales que empleen trabajadores del hogar y de construcción civil eventual".

### Artículo 5.- PERIODOS TRIBUTARIOS A CARGO DE LA SUNAT

*"De acuerdo con el Artículo 5 de su Ley General, le corresponde a la SUNAT la administración de las Aportaciones a la Seguridad Social, incluyendo lo relacionado a la inscripción y/o declaración*



de las entidades empleadoras y de sus trabajadores y/o pensionistas, sin distinción del período tributario.

Para tal efecto, las Entidades transferirán a la SUNAT la deuda por Aportaciones a la Seguridad Social que se encuentre en condición de exigible, conforme a lo establecido en el Artículo 115 del Código Tributario.

Al respecto, aquella deuda que tenga la condición de exigible por períodos tributarios anteriores a julio de 1999, será transferida a la SUNAT en el plazo máximo de 120 (ciento veinte) días hábiles, contados a partir de la fecha de publicación del presente Decreto Supremo, sin perjuicio de la transferencia de la deuda que con posterioridad a dicho plazo se convierta en exigible, conforme a lo que se establezca en las Actas que para tal fin se suscriban<sup>19</sup>.

Tratándose de los fraccionamientos vigentes, serán transferidas tanto las cuotas exigibles como las que aún no se hubieran devengado.

No será materia de transferencia a la SUNAT la deuda que deba ser extinguida por Resolución de las Entidades, por considerarse de recuperación onerosa o cobranza dudosa, de acuerdo a lo establecido en el presente Decreto Supremo”.

#### **Artículo 7.- SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN**

“La SUNAT admitirá a trámite y resolverá las solicitudes de devolución por pagos en exceso, indebidos o que se tornen en indebidos, respecto de las Aportaciones a la Seguridad Social.

Para tal efecto, resulta de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente.

Asimismo, la SUNAT procederá a devolver a los Empleadores el monto consignado en la respectiva Resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo.

A efecto de proceder a la devolución antes mencionada, las Entidades deberán mantener permanentemente habilitados a favor de la SUNAT los respectivos fondos, en la forma y condiciones que para dicho fin acuerden las referidas Instituciones.

Tratándose de las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso por Aportaciones a la Seguridad Social se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a) Corresponde a las Entidades devolver los montos pagados indebidamente o en exceso determinados en sus respectivas resoluciones, que correspondan a períodos tributarios anteriores a julio de 1999, mediante la entrega de cheques.

---

<sup>19</sup> De conformidad con el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 178-2001-EF, publicado el 27 de julio de 2001, se prorroga el plazo establecido en este párrafo hasta el 31 de diciembre de 2001.



b) Corresponde a la SUNAT devolver los montos pagados indebidamente o en exceso que correspondan a períodos tributarios de julio de 1999 y posteriores, mediante la entrega de cheques".

#### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY N° 27444, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO 004-2019-JUS**

##### **Artículo 62.- Contenido del concepto administrado**

"Se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto:

1. Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
2. Aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse".

##### **Artículo 63.- Capacidad procesal**

"Tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes".

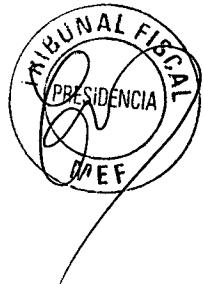
#### **TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL SISTEMA PRIVADO DE ADMINISTRACIÓN DE FONDOS DE PENSIONES APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-97-EF**

**Artículo 5.-** "Los afiliados a los sistemas de pensiones administrados por la Oficina de Normalización Previsional (ONP) pueden optar por permanecer en ellos con todos los derechos y beneficios inherentes a dichos regímenes o por incorporarse al SPP.

Las cotizaciones al Sistema Nacional de Pensiones que efectúen los trabajadores con posterioridad a su incorporación al Sistema Privado de Pensiones, no darán derecho a ningún beneficio en el Sistema Nacional de Pensiones. La ONP es responsable de la correcta aplicación de lo aquí dispuesto.

El empleador que efectúe cotizaciones al Sistema Nacional de Pensiones con posterioridad a la incorporación de los respectivos trabajadores al Sistema Privado de Pensiones, será responsable por la regularización de los aportes adeudados a las AFP en las que se encuentran inscritos sus trabajadores afiliados resultando de aplicación la obligación a que se refiere el Artículo 34 de la presente Ley.

Sin perjuicio de lo indicado, el empleador podrá solicitar a la ONP la devolución de los montos indebidamente pagados, la misma que podrá efectuarse en cuotas u otras modalidades. La indicada devolución no incluirá los montos que el empleador deberá regularizar al Sistema Privado de Pensiones por concepto de los intereses a que se hace referencia en el Artículo 34 de la presente Ley...".



## ANEXO II

### ANEXO JURISPRUDENCIAL

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) REFERIDAS A SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN PRESENTADAS POR TRABAJADORES

##### RTF 10847-2-2008 (09-09-2008)

*"Que el recurrente sostiene lo siguiente:*

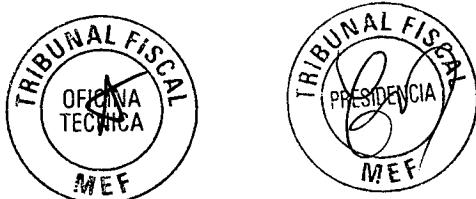
1. *Las aportaciones al Decreto Ley N° 19990 son de su cargo y tienen como finalidad la obtención de una pensión de jubilación, siendo que en caso dicha contraprestación no se produzca, le corresponde la devolución de los aportes realizados.*
2. *No tiene sentido que la Administración considere que el único facultado para solicitar la devolución de las aportaciones realizadas al Sistema Nacional de Pensiones sea el empleador y no los asegurados, situación que en su caso lo pone en estado de indefensión por cuanto las empresas para las que laboró ya no realizan actividades, en consecuencia no podrían solicitar la devolución de sus aportaciones, por lo que exige la inmediata devolución de las mismas. (...)*

*En el caso de autos, mediante la Resolución N° (...), la Oficina de Normalización Previsional – ONP denegó la solicitud de otorgamiento de la pensión de jubilación formulada por el recurrente, al no haber cumplido con el período mínimo de aportaciones requerido por el Sistema Nacional de Pensiones, Decreto Ley N° 19990.*

*En vista de ello, el 17 de enero de 2005 el recurrente solicitó la devolución de las aportaciones efectuadas al Sistema Nacional de Pensiones, aduciendo que habiéndosele denegado la pensión de jubilación, resultaba procedente su solicitud, conforme con lo dispuesto por el artículo 55º del Reglamento del Decreto Ley N° 19990 y el propio Decreto Ley N° 19990 (folios 4 y 5). (...)*

*De las normas antes citadas, se tiene que si bien el Decreto Ley N° 19990 ha establecido como agentes de retención de las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a los empleadores, estas retenciones se efectúan sobre la remuneración de los trabajadores, quienes son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, es decir, las citadas aportaciones son de cargo de los trabajadores, que sufren una detacción en su patrimonio, y por lo tanto, son ellos quienes tienen derecho a solicitar la devolución de cualquier pago por concepto de aportaciones efectuadas en exceso o en forma indebida o que se tornen en indebidos, en tal sentido, con excepción del caso de las retenciones del Impuesto a la Renta por rentas de quinta categoría en el que existe un procedimiento establecido, tratándose de los ex trabajadores y pensionistas correspondientes a estos contribuyentes solicitar la devolución, más aun cuando los ex empleadores han dejado de tener actividad, criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 1093-5-96, N° 210-5-2000, N° 02461-1-2003, entre otras.*

*En consecuencia, el argumento de la Administración en el sentido que el empleador es el único facultado a solicitar la devolución y/o compensación de las aportaciones, no teniendo el recurrente*



legitimidad para obrar, carece de sustento, por lo que procede a continuación emitir pronunciamiento sobre si es procedente la devolución solicitada por el recurrente".

**RTF N° 02461-1-2003 (09-05-2003)**

"Vista la apelación interpuesta por (...) contra la resolución ficta que desestima la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de la devolución de pagos indebidos, efectuados en concepto de Aportaciones al Régimen de Prestaciones de Salud y Sistema Nacional de Pensiones, reguladas por los Decretos Leyes N°s 22482 y 19990, por cuenta propia, así como de ex trabajadores y del ex Presidente del (...)

Que la recurrente no ha alegado ni acreditado, que los trabajadores a los que hace alusión en su solicitud de devolución, le hayan otorgado facultades para que pida la restitución a su nombre, de los aportes correspondientes al 3% del total de sus remuneraciones, por lo que al carecer de legítimo interés para accionar, procede declarar improcedente lo requerido en dicho extremo".

**RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) REFERIDAS A SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN PRESENTADAS POR EMPLEADORES**

**RTF N° 03260-1-2015 (30-03-2015)**

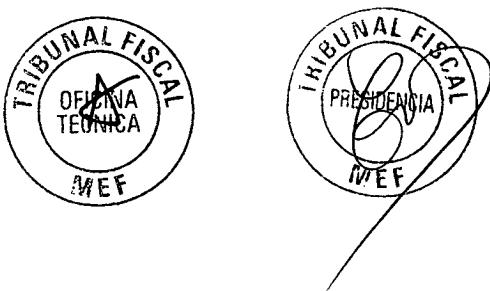
"Que la recurrente sostiene que siendo evidente que las aportaciones retenidas a su dependiente trabajadora del hogar no la beneficiarán con una pensión de jubilación, se convierten en pagos indebidos, correspondiendo la devolución de las mismas. (...)

Que es preciso anotar que el 21 de diciembre de 2006, mediante Formularios 4949 – Solicitudes de Devolución N° 2194164, 2194167 a 2194169, 2194171 a 2194183, 2194185 a 2194212, 2194214 a 2194222 y 2194224, la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso realizados por concepto de Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones, cuya suma total asciende a S/. 3, 146.00, respecto de los períodos tributarios de diciembre de 2001 a junio de 2006 (fojas 209 a 263).

Que mediante las Resoluciones de Intendencia N° 024-018-0265917/SUNAT a 024-018-0265971/SUNAT de 5 de octubre de 2007 (fojas 553 a 662) se declaró la improcedencia de dichas solicitudes, toda vez que se verificó que la recurrente, por su condición de empleador de Trabajadora del Hogar, efectuó el pago correcto por las retenciones efectuadas a su trabajadora, por las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en los períodos materia de las solicitudes, no configurándose pagos indebidos y/o en exceso. (...)

Que obran de fojas 143 a 197 los Formularios 1076, mediante los cuales la recurrente pagó las retenciones efectuadas por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los períodos diciembre de 2001 a junio de 2006, siendo el detalle el siguiente: (...)

Que se aprecia de los referidos Formularios N° 1076 (fojas 143 a 197), que los pagos efectuados corresponden a su condición de empleadora de la trabajadora del hogar Dionisia Carolina Vera de Hurtado, según datos consignados por la misma recurrente en los señalados formularios, que además suscribe con su firma.



Que conforme a los argumentos expuestos tanto en sus solicitudes de devolución, escritos de reclamación y escrito de apelación, la recurrente no desconoce su condición de empleadora ni la de trabajadora del hogar de su dependiente y tampoco alega alguna causal de excepción a su obligación de retener y efectuar el pago por las aportaciones que correspondía determinar por la remuneración generada en dicha relación.

Que de acuerdo con la información que se verifica en autos, de cuya veracidad no existe controversia y al configurarse la relación laboral y remuneraciones a pagar que dieron origen al nacimiento de la obligación de retener las aportaciones señaladas por las normas aplicables referidas al Sistema Nacional de Pensiones, los pagos efectuados por la recurrente fueron correctamente efectuados, y no se acreditan razones ni causas que justifiquen su devolución, por lo que al haber declarado la improcedencia de las solicitudes de devolución, la Administración actuó con arreglo a ley, y en consecuencia corresponde confirmar la apelada en cuanto declaró infundada las reclamaciones interpuestas contra tal improcedencia".

RTF N° 08555-4-2017

"Que el recurrente sostiene que el 30 de enero de 2017 solicitó la devolución de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001, debido a que recién en dicha fecha tomó conocimiento que se realizó un pago incorrecto a la SUNAT al haber recibido una comunicación por parte de la AFP en la que le indicaron la falta de pago del seguro privado de pensiones del trabajador xxxxxxxxxxxxxxxx (...)

Que en el presente caso, el 30 de enero de 2017, el recurrente mediante Formularios 4949 N° (...), solicitó la devolución de los pagos efectuados por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los períodos de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001, por los importes de (...), respectivamente.

Que mediante Formularios 402 N° (...) el recurrente presentó sus declaraciones juradas por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los meses de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001 determinando como importes a pagar las sumas de (...), respectivamente.

Que según el Extracto de Presentaciones y Pagos, de foja 55, con fechas (...), el recurrente procedió a pagar por concepto de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001 los importes de (...), respectivamente

Que de conformidad con las normas antes citadas, el plazo prescriptorio aplicable a la acción para solicitar la devolución por pagos indebidos o en exceso por las Aportaciones del Sistema Nacional de Pensiones de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001 es de 4 años<sup>20</sup>, cuyo cómputo para la devolución de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto a noviembre de 2000 se inició el 1 de enero del año 2001, toda vez que los referidos pagos fueron realizados en el año 2000, y para el caso de las aportaciones de diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001 se inició el 1 de enero del año 2002, dado que los referidos pagos fueron realizados en el año 2001, según lo expuesto en considerandos precedentes, y de no producirse

<sup>20</sup> De similar criterio han sido las Resoluciones N° 10043-1-2016, 07058-8-2016, 6971-4-2014 y 576-5-2012.



causales de interrupción y/o de suspensión, culminaría el primer día hábil de los años 2005 y 2006, respectivamente (...)

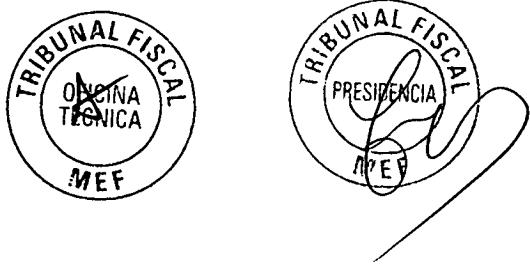
Que en el caso de autos no se ha acreditado causal alguna que hubiese interrumpido y/o suspendido el cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de las citadas aportaciones, por lo que la acción de la recurrente para solicitar su devolución culminó el primer día hábil de los años 2005 y 2006, respectivamente, por lo tanto, a la fecha de las solicitudes de devolución presentadas por el recurrente, esto es, al 30 de enero de 2017, había prescrito su facultad para solicitar la devolución por el pago de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de agosto a diciembre de 2000 y febrero a octubre de 2001, en ese sentido, la actuación de la Administración se encuentra ajustada a ley, y por tanto, procede confirmar la resolución apelada”.

#### RTF N° 09609-4-2017 (27-10-2017)

“Que según el artículo 7º del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, que establece los alcances, períodos y otros aspectos sobre la administración de las Aportaciones al Seguro Social de Salud y Oficina de Normalización Previsional, dispone que tratándose de las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso por aportaciones a la ONP, corresponde a la SUNAT admitirlas a trámite y resolverlas, siendo que para tal efecto, resulta de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente; asimismo, la SUNAT procederá a devolver a los empleadores el monto consignado en la respectiva resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo. (...)

Que en el presente caso, se observa que mediante Formularios 4949 N° (...), la recurrente solicitó la devolución de los pagos efectuados por aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones – Trabajadores del Hogar de los períodos abril a octubre de 2007, enero de 2008 a noviembre de 2011 y enero a noviembre de 2012, por los importes de (...), respectivamente.

Que mediante Formularios 1076-TH N° (...), el recurrente determinó como suma a pagar por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de abril a octubre de 2007, enero de 2008 a noviembre de 2011 y enero a noviembre de 2012, los importes de (...), respectivamente, los que fueron cancelados el 16 de abril, 15 de mayo, 15 de junio, 17 de julio, 21 de setiembre, 22 de octubre, 23 de noviembre de 2007, 28 de febrero, 3 de abril, 3 de mayo, 2 de junio, 2 de julio, 4 de agosto, 1 de setiembre, 30 de setiembre, 4 de noviembre y 3 de diciembre de 2008, 5 de enero, 6 de febrero, 4 de marzo, 3 de abril, 29 de abril, 30 de mayo, 1 de julio, 24 de julio, 25 de agosto, 28 de setiembre, 3 de noviembre, 27 de noviembre y 26 de diciembre de 2009, 29 de enero, 27 de febrero, 26 de marzo, 7 de mayo, 9 de junio, 28 de junio, 27 de julio, 31 de agosto, 14 de octubre, 13 de noviembre, 20 de diciembre de 2010, 12 de enero, 10 de febrero, 16 de marzo, 23 de abril, 17 de mayo, 21 de junio, 19 de julio, 10 de agosto, 2 de setiembre, 5 de octubre, 3 de noviembre, 26 de noviembre, 27 de diciembre de 2011, 28 de febrero, 24 de marzo, 27 de abril, 19 de mayo, 21 de junio, 30 de julio, 24 de agosto, 18 de setiembre, 25 de octubre, 20 de noviembre y 17 de diciembre de 2012, de fojas 541 a 545. (...)



*Que en este orden de ideas, procede confirmar la resolución apelada en los términos expuestos en la presente resolución, al haber prescrito la acción para solicitar la devolución del pago indebido por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de abril a octubre de 2007, enero de 2008 a noviembre de 2011 y enero a noviembre de 2012".*

**RTF N° 01619-8-2015 (12-02-2015)**

*"Que el recurrente sostiene que el 6 de marzo de 2001 mediante Boleta de Pago - Formulario 1073 N° (...) procedió a pagar su deuda tributaria por concepto de aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones del periodo enero de 2001 por el importe de (...); no obstante, refiere que en la vía de la cobranza coactiva la Administración retuvo el importe de (...) de su cuenta de detacciones por el mismo concepto, realizando una cobranza indebida.*

*Que agrega que solicitó la devolución únicamente del importe retenido indebidamente en el procedimiento de cobranza coactiva, y no del pago que realizó con anterioridad respecto a las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones del periodo enero de 2001; no obstante, de existir las Resoluciones de Intendencia N° (...) que revocaron las Órdenes de Pago N° asociadas a dicho concepto. (...)*

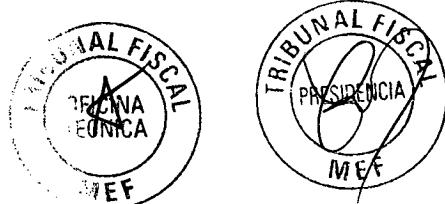
*Que el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del referido código, señala que las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por decreto supremo.*

*Que según el artículo 7º del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, que establece los alcances, períodos y otros aspectos sobre la administración de las aportaciones al Seguro Social de Salud y Oficina de Normalización Previsional, dispone que tratándose de las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso por aportaciones a la ONP, corresponde a la SUNAT admitirlas a trámite y resolverlas, siendo que para tal efecto, resulta de aplicación lo dispuesto en el Código Tributario y demás normas de carácter tributario, vinculadas al tema, en lo que sea pertinente; asimismo, la SUNAT procederá a devolver a los empleadores el monto consignado en la respectiva Resolución, mediante la entrega de cheques, los mismos que podrán ser aplicados al pago de las deudas tributarias exigibles a cargo del deudor tributario, en cuyo caso el cheque se girará a la orden de la entidad administradora del tributo. (...)*

*Que aun considerando el periodo de suspensión del plazo de prescripción sobre la base del recurso de reclamación interpuesto que se hiciera mención en los considerandos precedentes, y dado que no se ha acreditado en autos otros actos de interrupción y/o suspensión, a la fecha en que el recurrente presentó su solicitud de devolución, 25 de abril de 2014 (foja 13), ya había operado la prescripción, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada".*

**RTF 07571-10-2016**

*"Que la recurrente sostiene que los pagos realizados por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones correspondientes a los períodos de marzo a diciembre de 2009, enero a diciembre de 2010 y 2011 y enero a octubre de 2012, devienen en indebidos, toda vez que en esos períodos su trabajador (...) se encontraba afiliado al Sistema Privado de Pensiones (AFP INTEGRAL), conforme consta en el contrato de afiliación (...), lo que no ha sido tomado en cuenta por la Administración. (...)*



*"Que en tal sentido, al encontrarse acreditado que la recurrente efectuó pagos indebidos y/o en exceso por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los períodos de junio a noviembre de 2009, enero, febrero, abril a junio de 2010, setiembre y octubre de 2012, de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar dichas deudas y devolver los montos consignados en los Formularios 4949 N° (...); y en el caso de las Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de los períodos de junio y julio de 2009, enero y febrero de 2010, setiembre y octubre de 2012, hasta por los montos consignados en los Formularios 4949 (...), detallados en el Cuadro N° 1."*

#### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) REFERIDAS A SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA**

**RTF N° 05798-3-2017 (07-07-2017)**

*"Que de las normas glosadas, se tiene que es voluntad del trabajador solicitar la devolución de los pagos en exceso del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría o aplicarlos contra las siguientes retenciones hasta agotarlos, y que si bien dicha solicitud de devolución debía ser presentada por el trabajador ante su empleador aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que hubiese operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos como el de autos, esto es, solicitudes de devolución presentadas con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00494-3-2004.*

*Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 1093-5-96 y 776-1-2000, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido y si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado.*

**RTF N° 04308-1-2017 (19-05-2017)**

*"Que de las normas glosadas se tiene que depende de la voluntad del trabajador solicitar la devolución de los pagos en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría o aplicarlos contra las siguientes retenciones hasta agotarlos, y que si bien dicha solicitud de devolución debía ser presentada por el trabajador ante su empleador aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que hubiese operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos como el de autos, esto es, solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización, criterio establecido, entre otras, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06206-1-2013, 13456-2-2013 y 02909-1-2017.*



Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las anotadas resoluciones, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido y si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado.

Que en consecuencia, corresponde que la Administración verifique la retención efectuada en exceso por concepto del Impuesto a la Renta por rentas de quinta categoría del ejercicio 2013, que el recurrente alega, y proceda a su devolución, de ser caso".

**RTF N° 13456-2-2013 (21-08-2013)**

"Que de las normas glosadas se tiene que depende de la voluntad del trabajador solicitar la devolución de los pagos en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría o aplicarlos contra las siguientes retenciones hasta agotarlos, y si bien dicha solicitud de devolución debía ser presentada por el trabajador ante su empleador aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que hubiese operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos como el de autos, esto es, solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido para el pago de regularización, criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00494-3-2004.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 1093-5-96 y N° 06206-1-2013, entre otras, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien hubiera realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido y si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado.

Que en consecuencia, corresponde que la Administración verifique la retención efectuada en exceso por concepto de Impuesto a la Renta por rentas de quinta categoría del ejercicio 2007 que el recurrente alega, y proceda a su devolución, de ser caso".

**RTF N° 494-3-2004 (29-01-2004)**

"Que de las normas glosadas, se puede advertir que si bien la solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría debía ser presentada por el trabajador ante su empleador aún en aquellos casos en que el exceso resultase de la liquidación correspondiente al mes en que haya operado la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, no se ha previsto en dichas normas casos como el de autos, esto es, solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido en las mismas;



Que según el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 1093-5-96 y 666-4-2000, todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien haya realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquél es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido;

Que si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado;

Que en consecuencia, corresponde que la Administración realice la verificación de los pagos y retenciones que el recurrente alega se han efectuado, y proceda a la devolución en caso ésta resulte procedente”.

#### RTF N° 776-1-2000 (28-09-2000)

“Que de las normas en referencia, se establece que la solicitud de devolución de pagos en exceso del Impuesto a la Renta de quinta categoría deberá ser presentada por el trabajador ante su empleador, aún en aquellos casos en que el exceso resulte de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio;

Que sin embargo, en dichas normas no están previstos casos como el de autos, referido a solicitudes de devolución presentadas por ex trabajadores con posterioridad al plazo establecido en las mismas, criterio que ha adoptado este Tribunal en la Resolución N° 210-5-2000 del 24 de marzo de 2000 al precisar que no existe una vía específica para que un ex trabajador solicite la devolución de retenciones en exceso o indebidas de quinta categoría;

0776-1-2000

Que de otro lado, tal como lo ha establecido el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 666-4-2000 del 2 de agosto de 2000 y 1093-5-96 del 18 de setiembre de 1996, todo contribuyente que haya abonado al Fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene el derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien haya realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, puesto que aquél es el titular del derecho de crédito, derivado del pago indebido;

Que asimismo, dicha jurisprudencia señala que si bien el artículo 42º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece un mecanismo para que en ciertas situaciones, el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración, autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes anotado”.

