



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

EXPEDIENTE N° : 17508-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de marzo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 12 de octubre de 2016 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de los periodos enero a diciembre de 2010, y contra las Resoluciones de Multa N° , giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR faculta al empleador a que los incentivos otorgados a sus trabajadores para la constitución de nuevas empresas sean otorgadas a través de "programas de incentivos" o "ayudas" que fomenten la referida constitución, las mismas que pueden acordarse tanto a través de una negociación colectiva como mediante convenios individuales, por lo que no es cierto que dicha norma exija en todos los casos que los incentivos otorgados para la constitución de nuevas empresas deban ser establecidos a través de "programas de incentivos", sino que faculta a optar por dicha modalidad, o como fue efectuada por ella a otorgar "ayudas" pactadas en convenios individuales.

Que añade que su posición se respalda en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, en los que luego de analizar únicamente: (i) los convenios individuales celebrados entre empleador y trabajador por los que se acordó la entrega del incentivo por cese otorgado en virtud del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, o (ii) los recibos que acreditan la recepción por parte del trabajador del referido incentivo, ha reconocido que el mismo se encuentra inafecto del Impuesto a la Renta. Cita al respecto las Resoluciones N° 08331-3-2004, 09324-1-2004, 01579-3-2005, 2357-8-2011, 4909-5-2012 y 05981-4-2012.

Que manifiesta que los incentivos para la constitución de una nueva empresa se encuentran inafectos del Impuesto a la Renta conforme lo previsto por el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida que los mismos constituyan una ayuda, entregada a través de un contrato individual, suscrito para efectos de poner fin a una relación laboral; asimismo, dado que dichos incentivos son otorgados con un fin específico no pueden ser considerados como un concepto a título de gracia. Por tanto, los incentivos otorgados a sus trabajadores en virtud del "Convenio de cese por mutuo acuerdo" se encuentran inafectos al Impuesto a la Renta dado que cumplen con lo estipulado con el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR. Agrega que la Resolución N° 20274-9-2012 invocada por la Administración, no resulta aplicable al presente caso, ya que está referida a si los incentivos para la constitución de nuevas empresas tenían la naturaleza de gastos deducibles.

Que mediante escrito ampliatorio de 4 de enero de 2017 precisa que al amparo de los artículos 147 y 148 del Código Tributario, esta instancia debe valorar los medios de prueba que acreditan que contaba con políticas de ayudas para la constitución de nuevas empresas y que la forma de determinación del valor de dichas ayudas se realizó en función de tales políticas, toda vez que los referidos aspectos fueron cuestionados por la Administración a partir de la instancia de reclamación.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

Que a través del escrito de alegatos de 12 de marzo de 2019, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Que la Administración señala que de la revisión y análisis de la documentación presentada y de los argumentos expuestos por la recurrente en respuesta a los requerimientos que le cursó durante el procedimiento de fiscalización, se concluye que los montos otorgados a sus trabajadores no cumplen con lo establecido en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, puesto que no acreditó la preexistencia de una política, plan o programa de incentivos que fomente la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir el vínculo laboral, en el que se constate que efectivamente dichas entregas son el resultado del referido programa y no de una liberalidad del empleador no sujeta a un objetivo, por lo que concluyó que se encontraban afectas a las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que mediante escrito de alegatos la Administración reitera los argumentos vertidos en la resolución apelada.

Que de lo actuado se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta de Presentación N° (folio 1924) y Requerimiento N° (folios 1919 a 1922), por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud e Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de los periodos enero a diciembre de 2010, la Administración ajustó la base imponible de las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, entre otros¹, por el reparo por el pago de incentivos o ayudas económicas para la constitución de empresa, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° por las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero a diciembre de 2010, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión de los referidos valores (folios 2091, 2092, 2093, 2096 y 2098) girados por las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondientes a los periodos marzo, mayo, agosto, setiembre y octubre de 2010, se aprecia que se emitieron por el importe de S/ 0,00, siendo que conforme se verifica del Anexo N° 2 de dichos valores (folio 2166), la Administración en dichos periodos no efectuó el reparo por pago de incentivos o ayudas económicas para la constitución de empresa; en consecuencia, no existe controversia que amerite el pronunciamiento de este Tribunal al respecto.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los aludidos valores (folios 2089, 2090, 2094, 2095, 2097, 2099 y 2100), así como de sus Anexos N° 2 y 2.2 (folios 1971 a 1975 y 1978), se aprecia que la Administración reparó el monto total de S/ 1 273 881,00 por omisiones de las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de los periodos enero, febrero, abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2010, al considerar que los montos entregados por el concepto de "incentivo o ayuda económica para la constitución de empresa", estaban afectos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, al no haberse acreditado su entrega a través de programas, incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas a los trabajadores que en forma voluntaria hayan optado por extinguir su vínculo laboral, de acuerdo con lo señalado en el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 728 aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, y el inciso a) del artículo 18 y el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹ También se efectuó el reparo por "subsídios de incapacidad por enfermedad no sustentados" que fue aceptado y pagado por la recurrente en la etapa de fiscalización (folio 2206), razón por la cual no fue impugnado.



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

Que según el inciso a) del artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, constituyen rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que el artículo 75 la citada ley, aplicable al presente caso, establecía que las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de las deducciones previstas por el artículo 46 de esta ley.

Que de otro lado, conforme con el inciso a) del tercer párrafo del artículo 18 de la aludida ley, constituyen ingresos inafectos al impuesto, las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes, encontrándose comprendidas en la referida inafectación las cantidades que se abonen de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

Que de acuerdo con el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR - Ley de Productividad y Competitividad Laboral la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de 12 remuneraciones.

Que el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR - Ley de Formación y Promoción Laboral, que recoge lo señalado en el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, dispone que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores, pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que como se observa, la Ley del Impuesto a la Renta establece como regla general la inafectación del Impuesto a la Renta de las indemnizaciones previstas en las normas laborales, sin embargo, excepcionalmente, la norma incluye dentro de la inafectación determinados conceptos previstos en la Ley de Fomento del Empleo, entre las que se encuentra, aquellas sumas entregadas con la finalidad de promover el empleo propio dentro del marco de una negociación colectiva o convenio individual entre empleador y el trabajador quien, por voluntad propia, decide dar por concluida la relación laboral.

Que mediante la Resolución N° 08331-3-2004 este Tribunal ha dejado establecido que la inafectación prevista en el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta en referencia, se extiende únicamente a las sumas entregadas con la finalidad de promover el empleo propio dentro del marco de una negociación entre empleador y trabajador y no a las cantidades entregadas por el empleador a título de gracia contempladas en el artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, toda vez que no tienen naturaleza indemnizatoria ni provienen de acuerdos o negociaciones entre empleador y trabajador en los términos señalados en los artículos antes citados del Decreto Legislativo N° 728, siendo que la inafectación sólo alcanzará a la parte que no exceda la indemnización que le correspondería al trabajador



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

en caso de despido arbitrario con el límite de doce remuneraciones, de tal manera que el monto que supere dicho límite, constituirá ingreso gravado con el impuesto².

Que en el caso de autos, mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 1851 a 1854), la Administración señaló que de la información proporcionada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° , referente a las indemnizaciones por resolución de contrato sujeto a modalidad y a las indemnizaciones por vacaciones no gozadas y según lo manifestado por aquélla en su escrito de 4 de marzo de 2015, se trataba de incentivos o ayuda económica para la constitución de empresas que fue otorgada a los trabajadores que se detallaban en el Anexo N° 03 adjunto al requerimiento (folio 1847), por lo que solicitó a la recurrente que informara y detallara los motivos por los cuales se entregó los importes aludidos, y que presentara la documentación sustentatoria tales como: contratos de trabajo, boletas de pago de remuneraciones, liquidación de beneficios sociales, programa de incentivos para desvinculación, políticas, certificados de retenciones sobre renta de quinta categoría, entre otros, y la metodología para el cálculo del importe otorgado y la acreditación de los pagos realizados por dicho concepto (comprobantes de caja o voucher egreso caja), de conformidad con lo establecido en la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la Economía - Ley N° 28194.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 6 de octubre de 2015 (folios 1786 a 1789), en el que indicó que la ayuda económica fue abonada como consecuencia del cese de trece (13) trabajadores con los cuales se acordó concluir la relación laboral luego de que ellos manifestaron su decisión de retirarse de la compañía, y que el importe entregado por tales conceptos cumplió con todos los requisitos legales vigentes, esto es, fue pactado en un acuerdo y calculado en función a lo que correspondería como indemnización por despido arbitrario, lo que se podía verificar de las liquidaciones de tales trabajadores, siendo esa la razón por la que no se incluyó en el cálculo del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y adjuntó los convenios de cese por mutuo disenso de los 13 trabajadores, las liquidaciones de beneficios sociales, los certificados de rentas y retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y los cheques que acreditaban el pago de los referidos montos.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1829 a 1836), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y precisó que en los convenios de cese por mutuo acuerdo celebrados por la recurrente y sus trabajadores constaba la manifestación de voluntad de los trabajadores de extinguir el vínculo laboral de mutuo acuerdo y como consecuencia de ello, la recurrente convenía en otorgar a los trabajadores una determinada suma de dinero por concepto de "ayuda económica para fomentar la constitución de una nueva empresa", y si bien se encontraba acreditada la extinción voluntaria del vínculo laboral y la negociación dentro del marco de un convenio individual, sin embargo, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, resultaba necesario que se acreditara la preexistencia dentro de la empresa de una política, plan o programa de incentivos que fomente la constitución de nuevas empresas, que permitiera verificar su fecha de elaboración, su vigencia durante el periodo fiscalizado, la certeza o fehaciencia de su contenido y la seguridad de haber sido puesto en conocimiento de todos los trabajadores, lo que no cumplió la recurrente, por lo que constituye una liberalidad (suma graciosa) del contribuyente a favor de sus trabajadores que se encuentra afecto a las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que obran en autos los Convenios de Cese por Mutuo Acuerdo celebrados entre la recurrente y sus trabajadores según se detalla a continuación:

² Criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05981-4-2012, 01579-3-2005 y 09324-1-2004, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

N°	TRABAJADOR	FECHA DE INGRESO	FECHA DE CESE	MONTO (US\$)	FOLIOS
1		01/02/1999	05/11/2010	20 431,68	1767 y 1768
2		01/11/2003	29/01/2010	35 302,41	1762 y 1763
3		01/02/1999	28/02/2010	54 092,70	1756 y 1757
4		06/01/2004	18/01/2010	12 042,40	1751 y 1752
5		06/07/1998	19/07/2010	40 350,72	1746 y 1747
6		01/01/1999	30/06/2010	15 349,38	1741 y 1742
7		01/09/1997	19/04/2010	58 187,62	1737 y 1738
8		06/06/2001	21/12/2010	88 866,36	1732 y 1733
9		10/01/2005	16/07/2010	23 409,04	1726 y 1727
10		13/01/2003	16/07/2010	42 815,27	1721 y 1722
11		13/06/1998	18/01/2010	17 367,60	1717 y 1718
12		08/04/1999	27/07/2010	25 236,01	1712 y 1713
13		12/11/1998	29/01/2010	17 777,55	1397 y 1398

Que de los referidos convenios se aprecia que en la cláusula segunda, la recurrente y los trabajadores convienen en extinguir el vínculo laboral sustentado en el mutuo disenso propuesto por el empleado y aceptado por la recurrente, con sujeción a lo establecido en el inciso d) del artículo 16 y en el artículo 19 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral; mientras que en la cláusula tercera, se indica que la recurrente ha decidido de forma unilateral y voluntariamente otorgar al empleado una suma de dinero como incentivo o ayuda que fomente la constitución de la empresa mencionada por el empleado, beneficio que se otorga al amparo del artículo 47 del TUO del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Formación y Promoción Laboral aprobado mediante Decreto Supremo N° 002-97-TR; por consiguiente, el empleado declaraba que el incentivo o ayuda económica que recibía sería utilizado para la constitución de una nueva empresa.

Que asimismo, de las Liquidaciones de Beneficios Sociales que obran en autos se aprecia que la recurrente entregó a los trabajadores una suma de dinero que coincide con el monto consignado en los Convenios de Cese por Mutuo Acuerdo antes mencionados, por el concepto de "Ayuda Económica (inafecto imp. Renta 5ta. Categoría)" al amparo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 47 del TUO de Decreto Legislativo 728, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR (folios 1399, 1711, 1716, 1721, 1726, 1732, 1735, 1740, 1745, 1750, 1755, 1761 y 1766). Asimismo, obra en autos los cheques con los que se efectuó el pago a los 13 trabajadores (folios 1303/vuelta, 1035, 1308, 1376, 1379, 1382, 1385, 1388, 1400/vuelta, 1404, 1407, 1410 y 1413).

Que la Administración no discute el monto otorgado a cada trabajador, antes bien, reconoce que el mismo fue calculado de conformidad con el artículo 38 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, esto es, equivalente a una indemnización por despido arbitrario (folio 2200/reverso), tal como lo dispone el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, tampoco discute que se haya cumplido con acreditar la extinción del vínculo laboral, que la renuncia haya sido por mutuo acuerdo y que el monto del dinero se ha otorgado en mérito al convenio individual (folios 2201/reverso y 2201), siendo que únicamente cuestiona que la recurrente previamente a la extinción del vínculo laboral y el otorgamiento de la ayuda económica, no haya tenido una política, plan o programa de incentivos que fomente la constitución de nuevas empresas.



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

Que sin embargo, de acuerdo con las normas antes glosadas y la documentación que obra en el expediente, se advierte que el importe otorgado a cada trabajador en atención a lo dispuesto por el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR - Ley de Formación y Promoción Laboral, que recoge lo señalado en el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, se encuentra dentro de los alcances de la inafectación prevista en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado.

Que en efecto, de los documentos antes mencionados se verifica que el importe de dinero otorgado por la recurrente a sus 13 trabajadores, tenía por objetivo promover la constitución de una nueva empresa, en atención a la decisión de la extinción del vínculo laboral, siendo dicha entrega el resultado de un acuerdo entre la recurrente y sus trabajadores, y no de una decisión unilateral por parte de la recurrente, la que si bien fue otorgada en forma voluntaria, no enerva el hecho que su finalidad era la promoción de la constitución de una nueva empresa, razón de ser de la inafectación establecida en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, encontrándose enmarcada en lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, tal como se señala expresamente en los Convenios de Cese por Muto Acuerdo y las respectivas Liquidaciones de Beneficios Sociales, por lo que el reparo formulado por la Administración no se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las mencionadas resoluciones de determinación.

Que en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que no resulta atendible el argumento de la Administración, en el sentido que la recurrente debía contar previamente a la extinción del vínculo laboral y entrega de la ayuda económica, con una política, plan o programa de incentivos que fomente la constitución de nuevas empresas, puesto que tal exigencia no se desprende de lo establecido por el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, sino que dicha norma dispone que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral, lo que se ha cumplido en el presente caso.

Que asimismo, no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012 invocada por la Administración, al tratarse de una controversia distinta a la de autos, en la que se discutió la fehaciencia y la deducibilidad del gasto.

Resoluciones de Multa N°

Que de las citadas resoluciones de multa y sus anexos (folios 2015/reverso a 2021), se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario y se sustentan en el reparo por el pago de incentivos o ayudas económicas para la constitución de empresa contenido en las Resoluciones de Determinación N°

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituía infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.



Tribunal Fiscal

N° 02496-3-2019

Que toda vez que las multas en mención, se sustentan en las Resoluciones de Determinación N°

, emitidas por las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de enero, febrero, abril, junio, julio, noviembre y diciembre de 2010, y teniendo en consideración que éstas han sido dejadas sin efecto, procede emitir similar pronunciamiento al respecto, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las aludidas resoluciones de multa.


Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 8 de marzo de 2019 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° (folio 2499).

Con los vocales Ramírez Mío, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 12 de octubre de 2016 en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° 012- y **DEJAR SIN EFECTO** los citados valores.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


RAMÍREZ MÍO
VOCAL PRESIDENTE


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaria Relatora
BV/RC/VC/ra