



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

EXPEDIENTE Nº : 9351-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de diciembre de 2011

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140004941 de 31 de marzo de 2006, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403, emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondientes los períodos de enero a diciembre de 2000; las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003505 y 012-002-0003437 a 012-002-0003447, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140004941 31 de marzo de 2006, la Administración dejó sin efecto las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003505 y 012-002-0003437 a 012-002-0003447, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y rectificó la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403, emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondientes los períodos de enero a diciembre de 2000; y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario.

Que en este contexto, es materia del presente procedimiento determinar si las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 han sido emitidas conforme a ley.

Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403.-

Que la recurrente alega, entre otros, que en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas, el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, regía para las omisiones en las retenciones o percepciones incurridas durante o antes de la vigencia de la norma modificatoria, sin embargo, Disposición Transitoria Única de la Ley Nº 28647 dispuso la aplicación del decreto Legislativo Nº 953 únicamente a las omisiones durante la vigencia del mencionado decreto legislativo.

Que la recurrente sostiene, el texto del numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953 era, por sí solo, suficientemente claro, por lo que no requería ser aclarado o interpretado a la fecha de la Ley Nº 28647; situación que se ve ratificada por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 9050-5-2004 que delineó, con carácter vinculante y en forma técnicamente correcta, los alcances de la norma; en tal sentido, resulta absurdo considerar a la Disposición Transitoria Única de la Ley Nº 28647 como una norma aclaratoria o interpretativa

Que por su parte, la Administración señala, entre otros, que debido a la modificación introducida por la Ley Nº 28647, no se contempla un límite temporal para la determinación de la responsabilidad solidaria atribuida a los agentes de retención o percepción precisando que el plazo establecido por el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, solo era aplicable para las retenciones omitidas durante la vigencia de la norma modificatoria, esto es, del 6 de febrero de 2004 a 11 de diciembre de 2005, precisando que el plazo dispuesto por el Decreto Legislativo Nº 953 sólo era de aplicación para las retenciones producidas durante su vigencia.

Que en el caso de autos se advierte que la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403 (fojas 822 a 845) por concepto de retenciones del Impuesto a la

[Firma manuscrita] 1



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

Renta de Quinta Categoría correspondientes los periodos de enero a diciembre de 2000, sustentándose en la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Orden de Fiscalización Nº 010011020730, determinando un reparo a la base imponible de las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que al respecto, cabe señalar que el numeral 2 del artículo 18º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, vigente en el ejercicio materia de acotación, señalaba que eran responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción cuando hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados; sin embargo, dicho numeral fue modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, a partir del 6 de febrero de 2004, estableciéndose que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 09050-5-2004 que constituye precedente de observancia obligatoria, señaló que el plazo de un año a que se refiere el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, era un plazo de caducidad, que dicha responsabilidad se mantendría hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando su cese al día siguiente y que el citado plazo de caducidad era aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computaría desde la fecha en que se incurrió en la omisión.

Que el mencionado numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario fue sustituido por el artículo 1º de Ley Nº 28647, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de diciembre de 2005, eliminándose lo referente a que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que sobre el particular, la Disposición Transitoria Única de la Ley Nº 28647 precisó que el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por su artículo 1º, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el Decreto Legislativo Nº 953, esto es, del 6 de febrero de 2004 al 11 de diciembre de 2005.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11292-2-2007 de 26 de noviembre de 2007 se ha dejado establecido que mediante sentencia recaída en el Expediente Nº 00002-2006-PI/TC, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 9 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la Disposición Transitoria Única de la Ley Nº 28647, al establecer que la misma no cumple con todos los requisitos para ser considerada una norma interpretativa y que por tanto no ostenta dicha calidad, y que a través de ella el legislador simplemente ha pretendido "modificar" o "dejar sin efecto" el contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09050-5-2004, en detrimento del principio de seguridad jurídica, el cual garantiza el derecho de los administrados de contar con un ordenamiento jurídico que brinde predictibilidad y certeza a las decisiones de los poderes públicos, indicando de manera expresa que las obligaciones tributarias de los responsables solidarios que estén pendientes deberán resolverse conforme a la declaratoria de inconstitucionalidad.

Que en autos, las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403 han sido emitidas el 22 de abril de 2004, por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, correspondientes a los periodos enero a diciembre de 2000 y como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a través del Requerimiento Nº 00064761 (foja 1184) de 20 marzo de 2002.

Que en este orden de ideas, al haber transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, según el texto modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, desde que la recurrente omitió efectuar la referida retención del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría correspondiente a los periodos tributarios de enero a diciembre de 2000, su responsabilidad ha

[Firmas manuscritas] 2



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

caducado, por lo que procede revocar la apelada, dejando sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403.

Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459.-

Que de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 (fojas 775 a 797) se advierte que estas fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, por no efectuar las retenciones de rentas de quinta categoría de los meses de enero a diciembre de 2000.

Que de los anexos a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 se aprecia que éstas se encuentran vinculadas a los reparos efectuados a la base imponible de la Retenciones al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Que del Anexo a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403 se aprecia que la Administración efectuó reparos a las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría por no incluir dentro de la base para el cálculo de retenciones los siguientes conceptos: (i) Alquiler de local para uso de funcionarios, (ii) Aportes a la Administradora de Fondos de Pensiones (AFP) asumidos por la recurrente, (iii) sumas entregadas a título de gracia y (iv) pasajes y servicios de mudanza de un no domiciliado.

Que en ese sentido, a efectos de determinar si las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459 fueron emitidas conforme a ley, se requiere analizar si los conceptos señalados en el párrafo anterior deben ser considerados dentro de la base imponible para las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y, por lo tanto, si la recurrente se encontraba obligada a efectuar las retenciones correspondientes.

Alquiler de local para uso de funcionarios.-

Que la recurrente sostiene que no incluyó los alquileres en la base imponible del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, toda vez que constituyen una condición de trabajo; entendiéndose como tal a todo aquel concepto otorgado a los trabajadores, en dinero o en especie, a fin de viabilizar el desarrollo de las labores encomendadas, permitiendo al trabajador realizar las tareas encomendadas.

Que en ese sentido, la recurrente señala que asumió el alquiler de los funcionarios que, residiendo en el exterior, venían a prestar sus servicios a Lima y de aquellos que, residiendo y laborando permanentemente en Lima, eran destacados temporalmente a una provincia, siendo que tales gastos no se realizan como contraprestación por la labores realizadas, sino para el cabal desempeño de su funciones.

Que a mayor abundamiento hace referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 237-2-2001, la que, según la recurrente, señala que no se consideran rentas de quinta categoría las cantidades que por pasajes, hospedaje y movilidad debe otorgarse al trabajador en razón de los servicios brindados fuera del lugar de sus residencia habitual, al no constituir dichas cantidades ahorro para ellos y por ende un aumento en su capacidad contributiva.

Que por su parte la Administración señala que de la verificación de los contratos de trabajo suscritos con los señores Andrés Ignacio Lazo de la Barra, Aníbal Vial Letelier, Andrés Mauricio Muñoz Ramírez y Leonel Esteban Henríquez Cartagena, se tiene no había obligación por parte de la recurrente de asumir los gastos de alquiler de vivienda; siendo que, respecto de Juan Henríquez Palacios su residencia habitual es en la ciudad de Trujillo; la misma a la que fue destacado a laborar a partir de 1 de febrero de 2000.

Que finalmente sostiene que el alquiler de vivienda para los trabajadores no constituye un elemento necesario para el desempeño de sus funciones, sino un gasto de índole personal que debe incurrir independientemente de la relación contractual con la recurrente, puesto que la prestación de servicios en una relación de dependencia tiene su origen en una acuerdo de voluntades entre la empresa y el trabajador, quien evaluara los costos y beneficios, entre ellos los gastos que le demanden vivir en determinada localidad.

[Firmas manuscritas] 3



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

Que el inciso a) del artículo 34º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF considera como rentas de la quinta categoría, a 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 por su parte el numeral 1.2 del inciso c) del artículo 20º del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF señala que no constituyen renta gravable de quinta categoría, y siempre que en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente conste que tales gastos serán asumidos por el empleador, las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por concepto de alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.

Que como regla general todo ingreso proveniente del trabajo, como fuente susceptible de generar ingresos periódicos se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, es así que toda retribución por servicios personales es considerada como renta afecta de la quinta categoría, la misma que tiene como excepción a la señalada en la norma glosada en el párrafo anterior.

Que mediante el Requerimiento Nº 00091709 (foja 1174), la Administración dio cuenta a la recurrente que de la información obtenida de la cuenta 4501100103 – *Alquiler Local e Instalaciones para uso de Funcionarios*, se tiene que ésta asumió los gastos por alquiler de local para uso de funcionarios, los mismos que califican como rentas de quinta categoría, de conformidad con el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, por corresponder a una compensación en especie a favor de los trabajadores.

Que en tal sentido, le solicitó que exhiba (i) los asientos de contabilidad en los cuales se encuentran registrados los cargos a la cuenta de gasto, comprobantes de pago y documentación sustentatoria del débito a la cuenta de resultados en la cual se identifique plenamente al trabajador y (ii) la planilla de remuneraciones y certificado de remuneraciones del ejercicio 2000, de cada uno de los trabajadores a quienes se les pago el alquiler de vivienda; caso contrario le requirió que fundamente su respuesta con la base legal y documentación correspondiente.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 00091709 (fojas 1171 y 1172) la Administración dejó constancia de que la recurrente respondió al requerimiento señalando, entre otros, que de acuerdo al inciso a) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, la vivienda en el caso de los trabajadores que son enviados a laborar temporalmente en un lugar distinto al de su residencia habitual, es una condición de trabajo y no califica como una renta de quinta categoría, toda vez que no es entregada como retribución trabajador, ni supone un incremento patrimonial para el trabajador, sino que sirve para la adecuada realización del servicio a cargo del trabajador.

Que en este contexto, a través del Requerimiento Nº 00091732 (foja 1153), la Administración le solicitó a la recurrente indicar por escrito respecto de cada trabajador detallado en el requerimiento, lo siguiente: (i) Cargo que desempeña, (ii) centro de responsabilidad y oficina (iii) domicilio de la residencia habitual del trabajador, (iv) dirección de la vivienda alquilada en provincias, adjuntando el contrato de alquiler suscrito entre el arrendador y el banco, (v) el periodo o los periodos del destaque a provincia y (vi) el file personal de cada trabajador, en el que conste el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente, ficha personal y record laboral.

Que conforme al Resultado del Requerimiento Nº 00091732 (fojas 1114 a 1115) se tiene que, de la revisión de la información proporcionada, la Administración advirtió que la recurrente asumió los pagos por concepto de arrendamiento de inmueble de sus trabajadores no domiciliados; siendo que estos importes constituyen renta de quinta categoría, por ser compensaciones que el empleador otorga a favor de quien le presta un trabajo personal en relación de dependencia, traduciéndose en un incremento patrimonial o enriquecimiento del trabajador, por lo que la obligación asumida por la recurrente tiene naturaleza remunerativa y con ello carácter de renta de quinta categoría para el trabajador, no

[Firma] 4



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

constituyendo condición de trabajo, en vista que no es un elemento que posibilite o facilite el cabal desempeño de las funciones.

Que en ese sentido la recurrente omitió la retención del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los siguientes trabajadores:

Trabajador	Importe
Andrés I. Lazo de la Barra	S/. 33 372,60
Anibal P. Vial Letelier	S/. 8 406,39
Andrés M. Muñoz Ramírez	S/. 110 452,60
Leonel E. Henríquez Cartagena	S/. 63 285,42

Que asimismo, en los contratos de trabajo entre la recurrente y los trabajadores mencionados, no se contempla el pago de los gastos de hospedaje por los tres primeros meses, siendo además que en los casos de Anibal P. Vial Letelier y Andrés I. Lazo de la Barra iniciaron sus labores el 1 de junio de 1995 y el 11 de setiembre de 1996, respectivamente.

Que otro lado en el caso del trabajador Juan Henríquez Palacios, el lugar de su residencia habitual se ubica en Trujillo, ciudad a la que fue destacado en a partir de 1 de febrero de 2000, por lo que el pago de la vivienda a favor de este trabajador por S/. 7 133,30, califica como renta de tercera categoría.

Que por lo expuesto, la Administración procedió a determinar una omisión a la base imponible para la retención de rentas de quinta categoría ascendente a S/. 226 650,11.

Que sobre este punto, la recurrente contradice el reparo de la Administración (fojas 908 a 912) señalando que asumió el alquiler de vivienda de los funcionarios que residiendo en el exterior venían a prestar servicios al país y de aquellos que residiendo y laborando permanentemente en la ciudad de Lima eran destacados temporalmente a una provincia; siendo necesario que todo gasto vinculado a la prestación de dichos servicios sea asumido por el empleador, de tal manera que el trabajador no se vea perjudicado con ocasión del traslado.

Que por ello considera que se encuentra ante el supuesto señalado en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece expresamente que no se consideran rentas de quinta categoría aquellas cantidades que percibe el servidor cuando realiza sus labores en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, alimentación, movilidad y hospedaje, siempre que no constituyan sumas que por su monto denoten el propósito de evadir el impuesto.

Que en tal sentido, indica que el pago de los alquileres de vivienda constituye una condición de trabajo, criterio que, según señala, ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 5217-4-2002, que considera que las condiciones de trabajo son beneficios que permiten viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores; por lo que resulta evidente que el monto de dicho alquiler no era de libre disposición del trabajador, esto es, no podía ser destinado libremente por éste a un gasto diferente del previamente determinado por la recurrente.

Que en este contexto es materia de controversia determinar si los gastos de alquiler de vivienda de trabajadores, asumidos por la recurrente, constituyen condición de trabajo o no, a efectos de calificar como rentas de quinta categoría.

Que conforme se ha establecido en numerosa jurisprudencia, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08729-5-2001, 09222-1-2001, 08653-4-2001 y 01215-5-2002, se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

5



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

Que en ese sentido, en la Resolución N° 05217-4-2002, se ha señalado que no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda constituya una condición de trabajo, pues éste no constituye un elemento necesario para el desempeño de su función, sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir.

Que asimismo en la Resolución N° 00054-4-2005, se ha señalado que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, siendo que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para éste último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que en ese sentido, en el presente caso no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda constituya una condición de trabajo, pues éste no es un elemento necesario para el desempeño de la función de los trabajadores, sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir, independientemente de la relación contractual con la recurrente

Que cabe señalar que, conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° 00091732, en el caso de autos no se verifica el supuesto contemplado en el numeral 1.2 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; siendo que en los contratos de trabajo no se contempla el pago de hospedaje por los tres primeros meses (fojas 31 a 55) y, además, en el caso de dos trabajadores estos iniciaron sus labores en los años 1995 y 1996; aspectos que no han sido cuestionados por la recurrente; y que en el caso de Juan Henríquez Palacios, éste no tiene la condición de no domiciliado, dado que tiene domicilio en la ciudad de Trujillo (fojas 41 vuelta a 42).

Que respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 237-2-2001 invocada por la recurrente esta no resulta aplicable al caso materia de autos pues se trata de gastos por pasajes, hospedaje y movilidad de artistas no domiciliados asumidos por un sujeto domiciliado; siendo además, que tal criterio ha sido dejado sin efecto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7645-4-2005 que estableció como criterio de observancia obligatoria que *"los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de éste último."*

Que estando a lo expuesto, corresponde confirmar la apelada en el extremo vinculado a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003448 a 012-002-0003459, en la parte que guardan relación con la omisión a la retención del Impuesto a la Renta por el pago de alquiler de vivienda de trabajadores asumido por la recurrente.

Aportes a la Administradora de Fondo de Pensiones (AFP) asumidos por la recurrente.-

Que sobre el particular la recurrente señala que los aportes al sistema privado de pensiones a cargo de los trabajadores, que han sido asumidos por ella, no son de libre disposición de los trabajadores, toda vez que éstos en ningún momento han decidido el destino de aquellos, sino que ya ha sido determinado previamente por la recurrente para cubrir los gastos por concepto de tributos y contribuciones derivadas de la relación laboral; por ello, es imposible considerar que los impuestos o los aportes que son asumidos por el empleador son de libre disposición para el trabajador, en consecuencia los aportes al sistema privado de pensiones asumidos no se encuentran sujetos al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría

Que según se advierte del Anexo a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003392 a 012-003-0003403; el reparo a la base imponible para las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° 00091732 (fojas 1106 a 1108).

Que el inciso a) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF considera como rentas de la quinta categoría, a 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.



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

Que a través de la Resolución Nº 02098-4-2010, este Tribunal resolvió la apelación interpuesta por la recurrente, respecto de reparos a la base imponible a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud – ESSALUD, por no incluir en dicha base, entre otros, los Aportes a la Administradora de Fondo de Pensiones (AFP) a cargo de ciertos trabajadores asumidos por la recurrente; siendo que tal reparo también encontraba sustento en el Resultado del Requerimiento Nº 00091732:

Que en la mencionada resolución este Tribunal señaló:

"(...) en el punto 13 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 00091732, de fojas 675 a 677, la Administración dejó constancia que reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de quinta categoría y las retenciones afectas a la Administradora del Fondo de Pensiones, al no haber incluido dentro de la remuneración afecta a las contribuciones a Essalud e Impuesto Extraordinario de Solidaridad asumidos por la recurrente, detallada en el Anexo Nº 10 del referido resultado, de fojas 671."

"(...) de lo antes expuesto se aprecia que la recurrente asumió el Impuesto a la Renta de quinta categoría y los Aportes a la Administradora del Fondo de Pensiones – AFP de algunos de sus trabajadores activos y cesados por los meses de enero a diciembre de 2000, esto es, el pago del monto de la retención del referido impuesto, así como el aporte obligatorio a dicha administradora, que eran de cargo de tales trabajadores, lo que ha implicado un incremento de la remuneración de éstos por la prestación de sus servicios en relación de dependencia y que es de su libre disponibilidad (...)."

"(...) sobre el particular, mediante Decreto Supremo Nº 112-2000-EF, publicado el 14 de octubre de 2000, se precisaron los montos considerados rentas gravables o ingresos para efecto de lo establecido en los artículos 33º y 34º de Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, señalando en su artículo único, que se considera renta gravable o ingreso para efecto de lo dispuesto en los referidos artículos 33º y 34º y otras normas tributarias, el monto que el empleador o usuario del servicio, según sea el caso, asuma por los impuestos y contribuciones que corresponden, en calidad de contribuyentes, a los sujetos perceptores de rentas de cuarta y/o quinta categoría, y que dicho monto, para efectos tributarios, deberá añadirse a la remuneración o retribución correspondiente."

"(...) si bien la mencionada norma no establece que, además del Impuesto a la Renta, es aplicable a las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud – ESSALUD e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, ello no enerva que en atención a las normas que regulan estos últimos tributos, el Impuesto a la Renta de quinta categoría y los Aportes a la Administradora del Fondo de Pensiones de cargo de los trabajadores asumido por el empleador, forme parte de la remuneración gravada para el pago de tales tributos, criterio recogido por este Tribunal en la Resolución Nº 11678-1-2009."

"(...) en tal sentido, los reparos efectuados por la Administración por no inclusión de tal mayor importe en la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud – ESSALUD e Impuesto Extraordinario de Solidaridad por los meses de enero a diciembre de 2000, se encuentran arreglados a ley."

Que lo expuesto se advierte que con ocasión de la citada resolución este Tribunal concluyó que el aporte a las administradoras de pensiones, a cargo de los trabajadores, constituye un incremento de la remuneración de éstos por la prestación de sus servicios en relación de dependencia y que es de su libre disponibilidad, por lo que califican como rentas de quinta categoría de conformidad con el inciso a) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, corresponde confirmar la apelada en el extremo vinculado a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459, en la parte que guardan relación con la omisión a la retención del Impuesto a la Renta por el aporte a las administradoras de pensiones, a cargo de los trabajadores asumido por la recurrente.

Sumas entregadas a título de gracia.-

Que la recurrente sostiene que si bien la resolución apelada ha concluido que los montos entregados por la recurrente a sus trabajadores corresponden al pago de una indemnización por renuncia voluntaria o cese por mutuo disenso, la cual se encuentra inafecta al Impuesto a la Renta en la parte que no exceda

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

el límite de la indemnización que correspondería por despido arbitrario; ha detectado que para efectos de establecer el límite no ha incluido algunos conceptos entregados a los trabajadores cesados como la bonificación por tiempo de servicios o el incremento por AFP.

Que la Administración indica que los montos entregados por la recurrente a sus trabajadores corresponden al pago de una indemnización por renuncia voluntaria o cese por mutuo disenso, cuyo monto se encontraría inafecto al Impuesto a la Renta en la parte que no exceda el límite de la indemnización que corresponda entregar por despido arbitrario.

Que en ese sentido, a efectos del cálculo del límite antes mencionado, la administración señala que ha tenido en cuenta los sueldos obtenidos de los trabajadores según consta en las liquidaciones de beneficios sociales; tomando en consideración el sueldo básico, asignación por alimentos, asignación familiar e incremento por AFP, estableciendo en función de ello el límite de 12 sueldos.

Que el inciso a) del tercer párrafo del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que constituyen ingresos inafectos al mencionado impuesto, las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes, agregando que se encuentran 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 Nº 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

Que según el artículo 38° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, 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 de conformidad con el artículo 55° del Reglamento del Decreto Legislativo Nº 728 aprobado por el Decreto Supremo Nº 001-96-TR, la remuneración que sirve de base para el pago de la indemnización corresponde a la remuneración mensual percibida por el trabajador al momento del despido.

Que en cuanto a la determinación de la remuneración aplicable para efectos de establecer el monto de la indemnización inafecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, se debe indicar que debe estarse al concepto existente dentro del ámbito laboral (el cual no necesariamente coincide con el tributario), por cuanto las normas a las que remite el artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta son de tal carácter.

Como se advierte, las normas que establecen los criterios para calcular la referida indemnización, aluden a la última "remuneración mensual" percibida por el trabajador, en tal sentido, a efecto de determinar el monto de dicha remuneración deberá tomarse en cuenta la remuneración ordinaria mensual percibida por el trabajador al momento del despido; criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 5978-5-2002.

Que no obstante lo señalado, de autos se advierte que la Administración, ha determinado la remuneración ordinaria mensual percibida por el trabajador al momento del despido en base a las liquidaciones de beneficios, sin tomar en cuenta la última boleta de pago mensual de los trabajadores, donde conste, precisamente, la última remuneración ordinaria percibida por el trabajador, al momentos del cese.

Que en este contexto, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo vinculado a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459, en la parte que guardan relación con la omisión a la retención del Impuesto a la Renta por sumas de entregadas a los trabajadores a título de gracia, debiendo la Administración proceder a calcular el límite para la inafectación de las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador por renuncia voluntaria o mutuo disenso, teniendo en consideración la última boleta de pago mensual de los trabajadores, donde conste la última remuneración ordinaria percibida por el trabajador, al momentos del cese.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en cuanto a que la Administración ha efectuado nuevos reparos sobre la diferencia entre los montos pagados por ésta como gratificaciones extraordinarias y los montos establecidos por la propia Administración como monto máximo de la suma inafecta; cabe señalar que el cálculo de este límite no constituye un nuevo reparo, sino que es que consecuencia de que la

8



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

Administración reconoció que se trata de sumas entregadas por indemnizaciones, por tanto correspondía establecer tope para la inafectación de las sumas entregadas, de conformidad con el inciso a) del tercer párrafo del artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta; razón por lo que, a diferencia de lo alegado por la recurrente, no se advierte una vulneración a su derecho de defensa.

Pasajes y servicios de mudanza de un no domiciliado.-

Que la recurrente sostiene que asumió los pasajes aéreos de la cónyuge e hijos de Leonel Esteban Henríquez Cartagena, así como el transporte al país e internación del equipaje y menaje de casa al inicio del contrato y que tales conceptos no fueron incluidos en la base imponible del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría porque califican como condición de trabajo.

Que la Administración señala que de acuerdo al contrato suscrito entre la recurrente y el trabajador, aquella no se encontraba obligada a asumir el gasto por los pasajes aéreos de la cónyuge e hijos de su trabajador; así como tampoco, el gasto por el transporte al país e internación del equipaje y menaje al inicio del contrato.

Que del Anexo I al Requerimiento Nº 00091709 (foja 1169), la Administración señala que gastos incurridos por la recurrente constituyen renta gravable de quinta categoría de Leonel Esteban Henríquez Cartagena, todas vez que en el contrato celebrado entre la recurrente y el trabajador no se establece que los pasajes aéreos de la cónyuge e hijos de su trabajador; así como tampoco, el gasto por el transporte al país e internación del equipaje y menaje al inicio del contrato, van a ser asumidos por la recurrente.

Que el inciso a) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta, considera como rentas de la quinta categoría, a 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 por su parte el numeral 1.2 del inciso c) del artículo 20º del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF señala que no constituyen renta gravable de quinta categoría, y siempre que en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente conste que tales gastos serán asumidos por el empleador, las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por concepto de alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.

Que del contrato que obra a fojas 32 a 35 se advierte que la recurrente se compromete a sumir el pago de los pasajes aéreos a su país de origen por vacaciones anuales durante el plazo de vigencia de su contrato, así como el transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa al término del contrato.

Que por el contrario no se advierte que la recurrente se encuentre obligada a incurrir en los gastos materia de reparo y que dicha erogación se encuentre dentro de los alcances del numeral 1.2 del inciso c) del artículo 20º del Reglamento de la Ley del Impuesto a Renta.

Que asimismo, en el presente caso no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda constituya una condición de trabajo, pues éste no constituye un elemento necesario para el desempeño de la función del trabajador, sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir, independientemente de la relación contractual con la recurrente; conforme al criterio expuesto por este tribunal y desarrollo en la presente resolución.

Que por lo expuesto corresponde que este Tribunal confirme la apelada en el extremo vinculado a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459, en la parte que guardan relación con la omisión a la retención del Impuesto a la Renta por gastos pasajes y servicios de mudanza de un no domiciliado.

Resolución de Intendencia Nº 0150140008894.-

Que mediante Oficio Nº 255-2010-SUNAT/2H300 de 10 junio de 2010 (fojas 2018 a 2019), la Administración dio cuenta que mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140008894 declaró la

M. Esteban P.



Tribunal Fiscal

Nº 20288-1-2011

nulidad de la Resolución de Intendencia 012-018-0001453/SUNAT que a su vez declaró la improcedencia de las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente mediante los Expedientes Nº 01104139, 01104138, 01104137, 01104136, 01104135, 01104134 y 01104133.

Que de conformidad con el artículo 147º del Código Tributario, no corresponde que este Tribunal se pronuncie sobre las resoluciones antes mencionadas, toda vez que no forman parte del presente procedimiento contencioso tributario.

Que no obstante, toda vez que las solicitudes de devolución signadas con los Expedientes Nº 01104139, 01104138, 01104137, 01104136, 01104135, 01104134 y 01104133 están relacionadas al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría de los periodos de febrero a agosto de 2000, la Administración deberá tener en cuenta lo resuelto por este Tribunal en la presente Resolución al momento de resolver las solicitudes de la recurrente.

Que el Informe Oral solicitado por la recurrente fue realizado el 23 de noviembre de 2011 con la asistencia de ambas partes, según se verifica de foja 2028.

Con las vocales Barrantes Takata, Izaguirre Llampasi, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140004941 31 de marzo de 2006, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003392 a 012-003-0003403, dejándolas sin efecto.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140004941 31 de marzo de 2006, en el extremo vinculado a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0003448 a 012-002-0003459, en la parte que guardan relación con la omisión a la retención del Impuesto a la Renta por sumas de entregadas a los trabajadores a título de gracia, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140004941 31 de marzo de 2006, en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

BARRANTES TAKATA
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Flores Quispe
Secretario Relator
ZD/FQ/CV/rmh