

Contenido

| | | |
|----------------------------------|---|------|
| INFORME ESPECIAL | Conceptos inafectos y/o exonerados a la renta de quinta categoría | I-1 |
| | Aplicación práctica de la determinación anual del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2020 (Parte final) | I-7 |
| ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA | Devolución del impuesto temporal a los activos netos (ITAN) del ejercicio gravable 2020 | I-11 |
| | ¿En qué periodo se deducen los gastos por servicios de auditoría? A propósito de la Declaración Jurada Anual del IR 2020 | I-15 |
| | Declaración anual de personas naturales | I-18 |
| NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS | Sistema de arrastre de pérdidas | I-21 |
| ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL | ¿Produce renta gravada en el Perú una persona jurídica residente en Chile que integra un contrato de consorcio sin contabilidad independiente con una empresa domiciliada en el país? | I-23 |
| JURISPRUDENCIA AL DÍA | Tipo de cambio | I-25 |
| INDICADORES TRIBUTARIOS | | I-26 |



Conceptos inafectos y/o exonerados a la renta de quinta categoría

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La relación de subordinación y su relación con la quinta categoría en las rentas de trabajo - 3. La regulación de la renta de quinta categoría en la Ley del Impuesto a la Renta - 4. La inafectación de algunos conceptos en el impuesto a la renta - 5. La exoneración de algunos conceptos en el impuesto a la renta



RESUMEN

En el Perú, la prestación de servicios realizada de manera dependiente por parte de una persona natural a un empleador, bajo una relación de subordinación, genera rentas que califican como quinta categoría, de acuerdo a lo señalado en el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para que exista afectación a la mencionada renta, los montos que perciba deben calificar de libre disposición a favor del trabajador. Sin embargo, pueden presentarse casos en los cuales el trabajador perciba algunos conceptos que no se encuentran gravados con el impuesto a la renta, ya sean estos inafectos o exonerados, los cuales han sido desarrollados a lo largo del presente informe.

Palabras clave: indemnización / vacaciones no gozadas / pensiones / renta de quinta categoría / subordinación / libre disponibilidad

Recibido: 22-03-2021

Aprobado: 23-03-2021

Publicado en línea: 05-04-2021



ABSTRACT

In Peru, the provision of services carried out in a dependent manner by a natural person to an employer, under a subordinate relationship, generates income that qualifies as a fifth category, in accordance with the provisions of article 34 of the Tax Law for Rent. For the aforementioned income to be affected, the amounts received must qualify as freely available in favor of the worker. However, there may be cases in which the worker perceives some concepts that are not subject to income tax, whether these are unaffected or exonerated, which have been developed throughout this report.

Keywords: compensation / vacations not taken / pensions / fifth category income / subordination / free availability

Title: Concepts unaffected and/or exempted from fifth category income

1. Introducción

Una persona que presta sus servicios de manera dependiente a un empleador genera rentas de trabajo, las cuales califican como rentas de quinta categoría según la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú. Los montos de dinero o en especie que le son entregados y que califican

de libre disponibilidad se encuentran afectos al pago del impuesto a la renta vía retención por parte del empleador, en la medida que dichos montos superen las siete unidades impositivas tributarias en el ejercicio gravable.

Cabe indicar que en la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el texto del artículo 34 literal a), el legislador ha señalado los conceptos que se encuentran afectos al pago del mencionado

impuesto, siempre que califiquen como ingresos que estén orientados a ser retribución por servicios prestados.

En este punto, cabe indicar que estarían excluidos de esta calificación las condiciones de trabajo, toda vez que éstos no están orientados a ser consideradas como retribución, sino más bien elementos que coadyuvan a la prestación de los servicios por parte del trabajador al empleador.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

Sin embargo, hay que revisar también algunos conceptos que percibe el trabajador pero que tienen la calificación de inafectos o exonerados del impuesto a la renta, los cuales impiden que se afecten con las retenciones que el empleador realiza. Ello es materia de análisis en el presente informe, permitiendo al lector que pueda tener mayores elementos de juicio para poder calificar los conceptos afectos a la renta de quinta categoría de aquellos que no lo están, evitando de este modo alguna retención indebida que le efectúen al trabajador.

2. La relación de subordinación y su relación con la quinta categoría en las rentas de trabajo

Recordemos que la renta de quinta categoría se obtiene por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, característica principal de lo que la doctrina denomina “vínculo laboral”.

Cabe indicar que para que exista un vínculo laboral debe existir previamente una relación de subordinación, la cual se manifiesta en el ejercicio de tres poderes por parte del empleador respecto a sus subordinados. Ello está señalado de manera expresa en el Informe N.º 095-2004-SUNAT/2B0000 cuando menciona:

[...] a fin de establecer la existencia de subordinación en la relación jurídica, el empleador deberá necesariamente contar con las siguientes facultades: normativa o reglamentaria¹, directriz² y disciplinaria³; ninguna de las cuales conlleva a afirmar que los elementos de exclusividad y/o permanencia en la prestación de los servicios sean características determinantes de la existencia de subordinación.⁴

En esa misma lógica, el Tribunal Fiscal ha emitido la RTF N.º 4873-1-2006, la cual identifica el contenido del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicha RTF precisa lo siguiente:

El elemento determinante para identificar la relación laboral es la existencia de subordinación del servidor a su empleador en la ejecución de sus labores, a través de elemen-

tos tales como sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones y establecimiento de horarios de trabajo, entre otros.

En este sentido, no podrían formar parte de este tipo de plan los prestadores de servicios que se encuentren generando rentas de cuarta categoría, toda vez que en ellos no existe la subordinación, tan propia de las rentas de quinta categoría.

Sobre este tema ERMIDA URIARTE y HERNÁNDEZ ÁLVAREZ indicaron:

La subordinación no significa solamente que el trabajador está obligado a prestar el servicio al cual se comprometió, sino que debe prestarlo con sujeción personal al poder directivo del empleador, lo cual crea, en la relación de trabajo, un sometimiento jerárquico de la persona del trabajador a la persona del empleador que no se produce en los contratos civiles y mercantiles. Justamente, son este sometimiento personal del trabajador a la autoridad jerárquica del empleador y las desigualdades económicas las que dificultan que a través del libre ejercicio de la autonomía de la voluntad aquel pueda negociar con este sus condiciones de trabajo de una manera equitativa, circunstancias que justifican histórica e ideológicamente el nacimiento y la existencia del derecho del trabajo como una disciplina jurídica especializada que tiende a dar adecuada tutela a ese trabajador jurídicamente dependiente y económicamente desigual.⁵

Resulta interesante observar la información que indica TOYAMA MIYAGUSUKU sobre el tema, quien indica lo siguiente:

[...] el contrato de trabajo presenta tres elementos esenciales: prestación, remuneración y subordinación. Así, en la Casación N.º 1581-97, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema señaló en el tercer considerando:

“Que, el contrato de trabajo supone la existencia de una relación jurídica que se caracteriza por la presencia de tres elementos substanciales, los cuales son: la prestación personal del servicio, la dependencia o subordinación del trabajador al empleador y el pago de una remuneración periódica, destacando el segundo elemento que es el que lo diferencia sobre todo de los contratos civiles de prestación de servicios y el contrato comercial de comisión mercantil [...]”⁶.

3. La regulación de la renta de quinta categoría en la Ley del Impuesto a la Renta

Es pertinente indicar que la renta de quinta categoría se encuentra regulada en el texto del artículo 34 de la Ley del

Impuesto a la Renta, el cual indica lo siguiente:

Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

a) 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.

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

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.

e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

Los supuestos señalados anteriormente califican como renta de quinta categoría, y quien perciba ingresos por este tipo de actividades corresponderá afectarlas con el pago del impuesto a la renta, salvo que se presente supuestos de exoneración o inafectación previstas por la normatividad, sea esta laboral o tributaria.

4. La inafectación de algunos conceptos en el impuesto a la renta

Dentro del texto de la Ley del Impuesto a la Renta, encontramos el artículo 18

1 A través de esta, el empleador dicta las normas o reglas básicas reguladoras del comportamiento en la empresa y las pautas fundamentales para la convivencia en el centro de trabajo, cuyo cumplimiento obliga al trabajador. Un claro ejemplo lo constituye el Reglamento Interno de Trabajo.

2 En virtud de ella, el empleador se encuentra facultado a dar órdenes al trabajador para su cumplimiento; es decir, asignar contenido concreto a su actividad, pudiendo disponer variaciones dentro de ciertos límites a la forma y modalidades de la prestación de servicios del trabajador (por ejemplo: la manera cómo deben ser ejecutadas las tareas, el lugar y tiempo en que se van a prestar los servicios).

3 Por esta facultad, el empleador regula la disciplina en la empresa, pudiendo imponer sanciones a los trabajadores por el incumplimiento de normas laborales o de órdenes específicas, pudiendo ser estas desde una amonestación verbal hasta el despido.

4 SUNAT. Se puede consultar el texto completo en la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/0952004.htm>> (consultado el 21-03-2021).

5 ERMIDA URIARTE, Óscar y HERNÁNDEZ ÁLVAREZ, Óscar. “Crítica de la subordinación”, en el Libro estudios jurídicos en homenaje al doctor Néstor de Buen Lozano, México: Universidad Autónoma de México, 2003, p. 275. Recuperado de <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1090/16.pdf>> (consultado el 22-03-2021).

6 TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “Los contratos de trabajo y otras instituciones del derecho laboral”, Lima: Gaceta Jurídica, 2008, p. 48.

que tiene información relacionada con la inafectación de ciertos supuestos que perciben los generadores de rentas de quinta categoría, los cuales no se afectarán con el impuesto a la renta, y que desarrollamos a continuación.

Precisamos que el término “**ingresos inafectos**” refiere a aquellos que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del tributo.

4.1. Los supuestos de inafectación del impuesto a la renta relacionados con la renta de quinta categoría

4.1.1. Las indemnizaciones

Al efectuar una revisión del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que en el tercer párrafo se indican diversos supuestos que constituyen ingresos inafectos al impuesto.

Por ejemplo, en el literal a) de dicho párrafo se hace mención a las **indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes**, dentro de las cuales 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 N.º 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

Tengamos en cuenta que el artículo 88 de la Ley de Fomento del Empleo indica que la terminación de los contratos de trabajo por causa objetiva, salvo el caso previsto en el inciso d) del artículo 86, está sujeta a un procedimiento regulado en el texto de dicho dispositivo, señalando —de manera puntual— el inciso b) lo siguiente:

La empresa con el sindicato o con los representantes de los trabajadores a falta de este, entablarán negociaciones para acordar las condiciones del cese colectivo o medidas que puedan adoptarse para evitar o limitar el cese del personal. Entre tales medidas pueden estar la suspensión temporal de las labores en forma total o parcial; la disminución de turnos, días u horas de trabajo; la modificación de las condiciones de trabajo; la revisión de las convenciones colectivas vigentes; y cualesquiera otras que puedan coadyuvar a la continuidad de las actividades del centro laboral. El acuerdo que adopten obliga a las partes involucradas.

Dentro de estas medidas orientadas a lograr algún acuerdo con el trabajador con relación a la terminación de su relación laboral con el empleador, está el hecho que el trabajador reciba alguna indemnización por la terminación de su contrato.

Dentro de este grupo de indemnizaciones otorgadas al trabajador por parte del empleador y que siguen este razonamiento, podemos citar a las siguientes:

a) Indemnización por despido injustificado

Este tipo de indemnización es otorgada por el empleador al trabajador en caso que se produzca el despido y este sea arbitrario, lo cual implica que no sea causal, es decir, que no haya alguna situación legal que le autorice al empleador proceder con el despido.

Siendo, entonces, una situación arbitraria, la normatividad laboral obliga al pago de una indemnización, la cual está señalada en el texto del artículo 38 de la Ley de Productividad y Competitividad:

Artículo 38.- La indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de doce (12) remuneraciones. Las fracciones de año se abonan por dozavos y treintavos, según corresponda. Su abono procede superado el periodo de prueba.

Es interesante señalar que el monto que la empresa cumpla con abonar al trabajador, por concepto de la indemnización, es deducible como gasto tributario, según lo indicó la propia Sunat en la conclusión del Informe N.º 062-2020-SUNAT/7T0000⁷, de fecha 05-08-2020, la cual indica que “**el pago de la indemnización laboral establecida en el artículo 34 del LPCL constituye gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta de la tercera categoría**”.

En este tema TOYAMA MIYAGUSUKU precisa:

En estos casos, el acápite segundo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que son conceptos inafectos para el impuesto a la renta de quinta categoría hasta por el monto equivalente a un despido arbitrario del trabajador beneficiado. Las normas laborales no tienen un enunciado sobre el particular pero, por la naturaleza extraordinaria y autónoma de los conceptos abordados, tendría un carácter de gratificación extraordinaria que no es una remuneración laboral, como veremos más adelante.⁸

b) Indemnización por actos de hostilidad

Este tipo de indemnización se otorga cuando el empleador ha tenido conductas que califican como actos de hostilidad frente al trabajador, los cuales son

equiparables al despido del trabajador y están señalados en el texto del artículo 30 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral:

Artículo 30.- Son actos de hostilidad equiparables al despido los siguientes:

- La falta de pago de la remuneración en la oportunidad correspondiente, salvo razones de fuerza mayor o caso fortuito debidamente comprobados por el empleador;
- La reducción inmotivada de la remuneración o de la categoría;
- El traslado del trabajador a lugar distinto de aquel en el que preste habitualmente servicios, con el propósito de ocasionarle perjuicio;
- La inobservancia de medidas de higiene y seguridad que pueda afectar o poner en riesgo la vida y la salud del trabajador;
- El acto de violencia o el faltamiento grave de palabra en agravio del trabajador o de su familia;
- Los actos de discriminación por razón de sexo, raza, religión, opinión, idioma, discapacidad o de cualquier otra índole;
- Los actos contra la moral y todos aquellos que afecten la dignidad del trabajador;
- La negativa injustificada de realizar ajustes razonables en el lugar de trabajo para los trabajadores con discapacidad.

El penúltimo párrafo del artículo 30 citado en líneas arriba indica que “**el trabajador, antes de accionar judicialmente deberá emplazar por escrito a su empleador imputándole el acto de hostilidad correspondiente, otorgándole un plazo razonable no menor de seis días naturales para que efectúe su descargo o enmiende su conducta, según sea el caso**”.

De este modo, corresponde primero que el trabajador emplaze al empleador para que cese el acto de hostilidad, y luego de los seis días hábiles, si el trabajador observa que no existe de por medio el cese del acto de hostilidad, entonces se dará por despedido y podrá accionar judicialmente para la exigencia de la respectiva indemnización, la cual se asimila a la indemnización por despido arbitrario.

c) Indemnización por vacaciones no gozadas

Este tipo de indemnización se otorga cuando el trabajador durante dos años consecutivos no tuvo posibilidad de hacer efectivo su descanso vacacional, ya sea por excesivo trabajo o impedimento de parte del empleador de otorgarle el permiso respectivo para el descanso.

En este sentido, resulta pertinente indicar que existe una indemnización que corresponde abonarle al trabajador por parte del empleador, la cual tiene sustento en el texto del artículo 23 de la legislación

sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 713, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 23.- Los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquel en el que adquieren el derecho, percibirán lo siguiente:

- Una remuneración por el trabajo realizado;
- Una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado; y,
- Una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso. Esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo.

El monto de las remuneraciones indicadas será el que se encuentre percibiendo el trabajador en la oportunidad en que se efectúe el pago.

Apreciamos la opinión de ALMEYDA LÓPEZ, quien indicó lo siguiente:

Esta disposición tiene entonces un doble efecto: En primer lugar, establece indirectamente que las vacaciones deben ser gozadas por el trabajador dentro del año siguiente a haber adquirido el derecho, y en segundo lugar, señala expresamente que si no disfrutó de descanso vacacional en el mencionado plazo tendrá derecho al pago de 3 remuneraciones: a) una por el trabajo que realizó cuando le correspondía descansar; la segunda b) por la remuneración vacacional que hubiera percibido si hacía uso de vacaciones, y la tercera c) una indemnización equivalente a una remuneración por no haber descansado en su oportunidad la cual no está sujeta a retención de ninguna aportación o contribución o tributo.⁹

Consideramos pertinente citar a LORA ÁLVAREZ, quien precisa, sobre la oportunidad de pago de la indemnización, lo siguiente:

Es importante acotar que ni el Decreto Legislativo N.º 713 ni su Reglamento regulan a partir de qué momento la entidad empleadora se encuentra obligada a pagar la indemnización vacacional; con lo cual en la práctica la exigencia del pago de la indemnización vacacional se activa una vez que el trabajador exija su pago toda vez que, en dicho momento, el trabajador podría interponer una denuncia en SUNAFIL o interponer una demanda judicial.¹⁰

Creemos necesario citar una casación emitida por la Corte Suprema, donde se analiza el tema de la indemnización por vacaciones no gozadas. Nos referimos a la Casación N.º 2170-2003-Lima, sobre todo en el sexto fundamento, conforme se aprecia a continuación:

SALA TRANSITORIA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA, Casación N.º 2170-2003-Lima:

SEXTO.- Que, la norma analizada sanciona el incumplimiento del empleador de no conceder el descanso físico vacacional a su servidor en la oportunidad señalada por la ley (descrita en el considerando anterior): que siguiendo esta línea de pensamiento, el empleador no se liberará del pago de la indemnización antes señalada. Cuando este otorgue el descanso físico a su trabajador fuera del plazo previsto por ley. Que la esencia del pago indemnizatorio es precisamente reparar en algo el agotamiento de su trabajador de no gozar de su descanso reparador después de dos años de labor continua.

Con relación a la deducción como gasto tributario encontramos un informe emitido por la Sunat. Nos referimos al Informe N.º 051-2011-SUNAT/2B0000, de fecha 09-05-2011, cuya conclusión indica lo siguiente:

El gasto correspondiente a la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecida en el inciso c) del artículo 23 del Decreto Legislativo N.º 713, será deducible en el ejercicio de su devengo, en aplicación de la regla contenida en el artículo 57 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.¹¹

d) Indemnización por muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades

Otro de los conceptos que se encuentran inafectos al pago del impuesto a la renta son **las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades**, sea que se originen en el régimen de seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo previsto en el inciso b) del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lo señalado en el párrafo anterior puede presentarse en el caso que el trabajador fallezca y sus familiares directos, que forman parte de la sucesión indivisa, recibieran un monto de dinero a manera de indemnización por parte del empleador. Ello implica que dicho monto no se encuentra sujeto a retenciones de quinta categoría.

De la misma manera y siguiendo este criterio, tampoco se encontrarían afectas al pago del impuesto a la renta, vía retención, los montos que el trabajador reciba por indemnización por alguna situación de incapacidad generada o producida por accidentes o enfermedades.

Existen otras indemnizaciones de naturaleza laboral que, en caso de ser entregadas al trabajador, este no debe considerarlas como ingreso, al estar excluidas de afectación tributaria por su carácter de inafecta.

Con relación a este tema, encontramos un informe emitido por la Sunat. Nos referimos al Informe N.º 042-2018-SUNAT/7T0000, de fecha 30-04-2018, cuyas conclusiones indican lo siguiente:

CONCLUSIONES:

En el supuesto de una empresa aseguradora no domiciliada que no tiene inversiones en el Perú, que califica como compañía de seguros de vida bajo la legislación del país de origen y que ofrece seguros de vida a personas naturales domiciliadas en el Perú, quienes adquieren la póliza de seguro de vida a cambio del pago de una prima, y respecto de cuyos beneficios, el contrato de seguro contempla que los beneficiarios tendrán derecho a recibir la suma asegurada y el titular de la póliza puede realizar retiros parciales de dicha suma:

- La indemnización que reciben los beneficiarios tras el deceso del asegurado no se encuentra gravada con el impuesto a la renta.
- El retiro parcial de los rendimientos del seguro de vida por parte del titular de la póliza no se encuentra comprendido en la exoneración del impuesto a la renta prevista en el inciso f) del artículo 19 de la LIR.¹²

e) Otras indemnizaciones

Existen otras indemnizaciones que también se entregan al trabajador y no están sujetas a las retenciones del impuesto a la renta de quinta categoría. Nos referimos a las siguientes:

- indemnización por retenciones indebidas de CTS;
- indemnización por realizar horas extras impuestas por el empleador.

4.1.2. Programas de incentivos o ayudas para la constitución de nuevas empresas

El texto del artículo 147 de la Ley de Fomento del Empleo indica:

Las empresas y sus trabajadores dentro del marco del procedimiento de negociación colectiva o a través de la negociación individual con sus respectivos trabajadores, podrán establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por parte de los trabajadores que en forma voluntaria optarán por retirarse de la empresa.

Este último dispositivo permite que la empresa, que se desvinculará laboralmente con el trabajador, le entregue un

⁹ ALMEYDA LÓPEZ, Sandro Fernán, "El descanso vacacional en el Perú", en la revista Contadoras & Empresas, N.º 270, segunda quincena del 2016, p. D4.

¹⁰ LORA ÁLVAREZ, Germán, "La mal llamada 'triple vacacional'", en el portal Pólemos, Portal Jurídico Interdisciplinario, con fecha 12-11-2019. Recuperado de <<https://polemos.pe/la-mal-llamada-triple-vacacional/>> (consultado el 23-03-2021).

¹¹ Si se desea consultar el texto completo del informe emitido por la Sunat, solo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i051-2011.pdf>> (consultado el 23-03-2021).

¹² Si se desea consultar el texto completo del informe emitido por la SUNAT, solo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i042-2018-7T0000.pdf>> (consultado el 23-03-2021).

monto de dinero como mecanismo de incentivo o ayuda, para que este último pueda constituir una empresa.

Las preguntas inmediatas que puedan aparecer son las siguientes:

- ¿Solo basta la promesa de constituir la empresa por parte del trabajador?
- ¿La empresa debe estar constituida por lo menos en una minuta?
- ¿Es necesario que se obtenga un número de RUC ante la Sunat?
- ¿La Administración Tributaria fiscalizará que la empresa constituida genere actividades económicas?
- ¿Se solicitará la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta donde se observe que tiene funcionamiento?

Nótese que estas preguntas estarían más orientadas a verificar si la constitución de la empresa se produjo y que tiene actividades, sobre todo si la Administración Tributaria relacionaría la calificación del monto entregado al trabajador como incentivo para que desvincule con la empresa y que el mismo se encuentre afecto a la retención respectiva del impuesto a la renta, excluyéndolo del concepto de inafecto, lo cual es un tema que generaría discusión.

Es importante mencionar que, si el trabajador percibe alguna indemnización por los conceptos antes mencionados, el ingreso que perciba no se encuentra sujeto a la retención del impuesto a la renta, al tratarse de un ingreso inafecto, el cual solo informará cuando cumpla con la presentación de la respectiva Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, en caso le corresponda dicha obligación.

En este punto es interesante revisar la RTF N.° 20274-9-2012, de fecha 05-12-2012, según el cual el Tribunal Fiscal indica en uno de los considerandos de dicho pronunciamiento lo siguiente:

En cuanto a la acreditación del gasto en el presente caso, debe indicarse que la recurrente no presentó la documentación que acredite la renuncia de los trabajadores que habrían recibido la ayuda económica, ni sustentó documentariamente que se hubiere efectuado dentro del marco de la negociación colectiva o convenio individual, así tampoco que se hubieran establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas. Adicionalmente, la recurrente no acreditó el pago de los importes materia de reparo a los trabajadores, siendo que del análisis de los documentos que presentó en la etapa de fiscalización, tales como "Liquidación de Ayuda Económica" y "Orden de Pago", no se puede concluir que efectivamente se realizaron dichos pagos a los trabajadores, ya que estos documentos constituyen solo una liquidación de los montos que

supuestamente fueron entregados a los trabajadores. Asimismo, la recurrente no presentó documentación que evidencie cuáles fueron los criterios utilizados para determinar el importe señalado en las referidas liquidaciones, que permita establecer la relación entre los importes que habrían sido otorgados a cada trabajador y la relación existente entre estos y los ingresos de la recurrente. En tal sentido, la recurrente no acreditó que los importes materia de reparo se traten de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de la renta gravada.¹³

4.1.3. La compensación por tiempo de servicios

Está incluida en este punto la compensación por tiempo de servicios, prevista por la disposición laboral vigente.

Cabe indicar que la compensación por tiempo de servicios, conocida comúnmente por sus siglas CTS, es un beneficio social de previsión de las posibles contingencias que origine el cese en el trabajo y de promoción del trabajador y de su familia, conforme lo determina el texto del artículo 1 del Decreto Supremo N.° 001-97-TR, norma que aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 650, Ley de Compensación de Tiempo de Servicios.

Tengamos en cuenta que la CTS no constituye una remuneración a favor del trabajador, sino que califica como un beneficio social, por esa razón **no se encuentra dentro de los alcances del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta**, el cual considera diversos conceptos que califican como rentas de quinta categoría.

Asimismo, debemos tener presente que de conformidad con lo señalado por el literal c) del segundo párrafo del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, se precisa que constituyen ingresos inafectos al impuesto a la renta "las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes".

De este modo, cuando al trabajador le efectúan el depósito de la CTS por parte del empleador, dicho monto no calificará como renta de quinta categoría, ni tampoco estará afecto al pago del impuesto a la renta.

La única obligación a cargo del trabajador, al cual le hubieran efectuado el depósito de la CTS en una institución bancaria, es informar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta la percepción de dicho concepto, dentro del rubro de

conceptos inafectos al pago del impuesto a la renta, únicamente para efectos informativos y no impositivos.

4.1.4. Las rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal

En este acápite se encuentran las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.

El montepío es una pensión que se entrega a las viudas, familiares o deudos del personal de las Fuerzas Armadas y Fuerzas Policiales que fallecieron en acto de servicio. Es un tipo de régimen pensionario propio a la naturaleza castrense.

Asimismo, cabe señalar que no se puede hacer ningún tipo de distingo por el origen de la pensión, ya que esta puede provenir del sector público a través de los regímenes pensionarios aprobado por el Decreto Ley N.° 20530 o el Decreto Ley N.° 19990 cancelados por la Oficina de Normalización Previsional, o también puede provenir del sector privado como es el caso de las Administradoras de Fondos de Pensiones, conocidas por sus siglas AFP.

Lo antes referido determina que, si una persona natural cuenta con una pensión, dicho ingreso no se encontrará afecto al pago del impuesto a la renta, por expresa mención a su carácter de inafecto, conforme lo menciona el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.1.5. Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia

Se consideran inafectos al pago del impuesto a la renta los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia. Se debe mencionar que el literal e) del segundo párrafo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta fue incorporado por el artículo 7 del Decreto Legislativo N.° 970, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 24 de diciembre del 2006 y vigente a partir del 1 de enero del 2007.

Antes de la fecha indicada en el párrafo anterior, los subsidios eran considerados como parte de la renta de quinta categoría del trabajador.

Pese a lo que se está mencionando, aún se puede apreciar que existen empleadores que consideran que los subsidios antes indicados se encuentran afectos al pago de las retenciones por concepto de quinta categoría, lo cual no es correcto.

Revisando jurisprudencia comparada a nivel de Latinoamérica, sobre el tema existen pronunciamientos de la Corte Suprema de Chile al igual que

¹³ Si se desea consultar el contenido completo de la RTF N.° 20274-9-2012, debe ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_20274.pdf> (consultado el 23-03-2021).

los juzgados tributarios de dicho país. A manera de ejemplo se puede citar la sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco en la RIT GR-08-00008-2011 que analiza la deducción del gasto por indemnizaciones canceladas a trabajadores al término de la relación laboral, en ciertos casos al calificarlas de voluntarias y en otro por exceso en su monto.

Allí se indicó que **“el gasto necesario es aquel inevitable, insustituible u obligatorio, pero que además, se vincule con el giro de la empresa y pueda catalogarse como razonable, esto es, proporcionado”**¹⁴.

En el Informe N.º 049-2014-SUNAT/5D0000, de fecha 04-09-2014, se señala la conclusión siguiente:

*Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia, no se encuentran afectos a las aportaciones al SNP, por lo que no cabe determinar el sujeto a cargo de la retención y pago de dicho aporte.*¹⁵

En el Informe N.º 223-2007-SUNAT/2B0000, de fecha 20-12-2007, se señala la conclusión siguiente:

*Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia correspondientes a periodos anteriores al 01-01-2007, pero percibidos a partir de dicha fecha, no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.*¹⁶

5. La exoneración de algunos conceptos en el impuesto a la renta

Dentro del texto de la Ley del Impuesto a la Renta encontramos el artículo 19, que tiene información relacionada con la exoneración de ciertos supuestos que perciben los generadores de rentas de quinta categoría, los cuales no se afectarán con el impuesto a la renta, y que desarrollamos a continuación.

Al efectuar una revisión del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que allí se indica que constituyen ingresos exonerados al impuesto hasta el 31 de diciembre del 2023, en aplicación de la Ley N.º 31106¹⁷, que

prorrogó la vigencia de las exoneraciones del impuesto a la renta hasta dicha fecha.

Precisamos que en el caso de los **ingresos exonerados** los mismos son gravados con el impuesto a la renta, pero por una decisión del legislador indicado por ley existe un plazo en el cual no están sujetos a una imposición tributaria del propio impuesto a la renta.

Dentro de los conceptos que se encuentran exonerados, y que guardan relación directa con las rentas de quinta categoría, podemos mencionar a las remuneraciones que perciban los funcionarios y empleados dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros.

5.1. Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros

Según lo indica el texto del literal d) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran como ingresos exonerados del impuesto a la renta y, por ende, no sujetos a la retención de quinta categoría las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

Lo antes mencionado involucra a todos aquellos funcionarios pertenecientes a los siguientes:

- embajadas;
- legaciones diplomáticas;
- consulados;
- organismos internacionales; e
- instituciones oficiales extranjeras.

Nótese que la última parte del literal e) hace mención de que siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan, lo cual nos invita a revisar la legislación a efectos de poder identificar si existe o no mecanismos de reciprocidad entre los Estados, a efectos de no gravar con impuestos las remuneraciones de sus funcionarios dentro del territorio peruano.

Hace un tiempo atrás indicamos que **“a nivel político o gubernamental, la reciprocidad está asociada al trato que las autoridades otorgan a un país extranjero de acuerdo a las condiciones ofrecidas por**

este. Existe la reciprocidad en las relaciones diplomáticas (para regular las condiciones de ingresos de los visitantes, documentación requerida, etc.) y en las relaciones comerciales (aranceles o concesiones de acuerdo a lo concedido por la nación extranjera)”¹⁸.

En el Informe N.º 255-2002-SUNAT/2B0000, de fecha 17-09-2002, se señala la conclusión siguiente:

*No están exoneradas del Impuesto a la Renta las remuneraciones que se abonen a funcionarios, empleados administrativos o técnicos y personal de servicio de las Representaciones Diplomáticas que sean de nacionalidad peruana o extranjeros residentes en la República.*¹⁹

Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados como tales de los gobiernos extranjeros y organismos internacionales deben estar conforme a lo que establezcan los convenios.

Los problemas que pueden presentarse es que se realizan retenciones en exceso o indebidas, en perjuicio del trabajador. Y, por lo tanto, el trabajador tendría el derecho a pedir la devolución; sin embargo, esto puede traer ciertos problemas con la Administración Tributaria, ya que genera un sobrecosto en horas hombre, por el trabajo de análisis que debe realizar el trabajador.

Los ingresos no van a tener carga tributaria por retenciones de quinta categoría; el trabajador percibirá estos ingresos al 100 % sin ninguna retención, y si se les retiene nos encontramos en un escenario de una retención indebida, lo que generará devoluciones por los subsiguientes procesos de fiscalización.

A manera de conclusión, podemos indicar que es importante conocer con claridad cuándo un ingreso califica como renta de quinta categoría para un trabajador y si el mismo se encuentra sujeto o no a la retención respectiva por parte del empleador.

Del mismo modo, verificar si este ingreso tiene la calificación de inafecto o de exonerado, con lo cual no determinaría una renta a su favor.

14 ALVA MATTEUCCI, Mario, “Gasto causal, necesario e ineludible: ¿caso será más difícil sustentarlo ante el fisco?”, en el blog del autor, con fecha 03-05-2015. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2015/05/03/gasto-causal-necesario-e-ineludible-acaso-sera-mas-dificil-sustentarlo-ante-el-fisco/>> (consultado el 23-03-2021).

15 Si desea consultar el texto completo del informe emitido por la Sunat, solo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i049-2014-5D0000.pdf>> (consultado el 23-03-2021).

16 Si se desea consultar el texto completo del informe emitido por la SUNAT, solo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i2232007.htm>> (consultado el 23-03-2021).

17 El contenido completo de la Ley N.º 31106 puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-prorroga-la-vigencia-de-las-exoneraciones-contenidas-ley-n-31106-1916568-3/>>. (consultado el 23-02-2021).

18 ALVA MATTEUCCI, Mario, “¿Conoce usted las inafectaciones de tipo subjetivo en el impuesto predial?”, en el blog del autor, con fecha 15-03-2012. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/15/conoce-usted-las-inafectaciones-de-tipo-subjetivo-en-el-impuesto-predial/>> (consultado el 23-03-2021).

19 Si se desea consultar el texto completo del informe emitido por la Sunat, solo debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i2552002.htm>> (consultado el 23-03-2021).