

COSTOS TRIBUTARIOS DE COMPENSACIONES, CONCEPTOS REMUNERATIVOS Y NO REMUNERATIVOS, Y DEDUCIBILIDAD DE COSTOS O GASTOS LABORALES

Rocío Liu

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú
Magister en Derecho por la Universidad de Lima
Socia Líder del Área Tributaria de Miranda & Amado
Abogados

M&A



Temario:

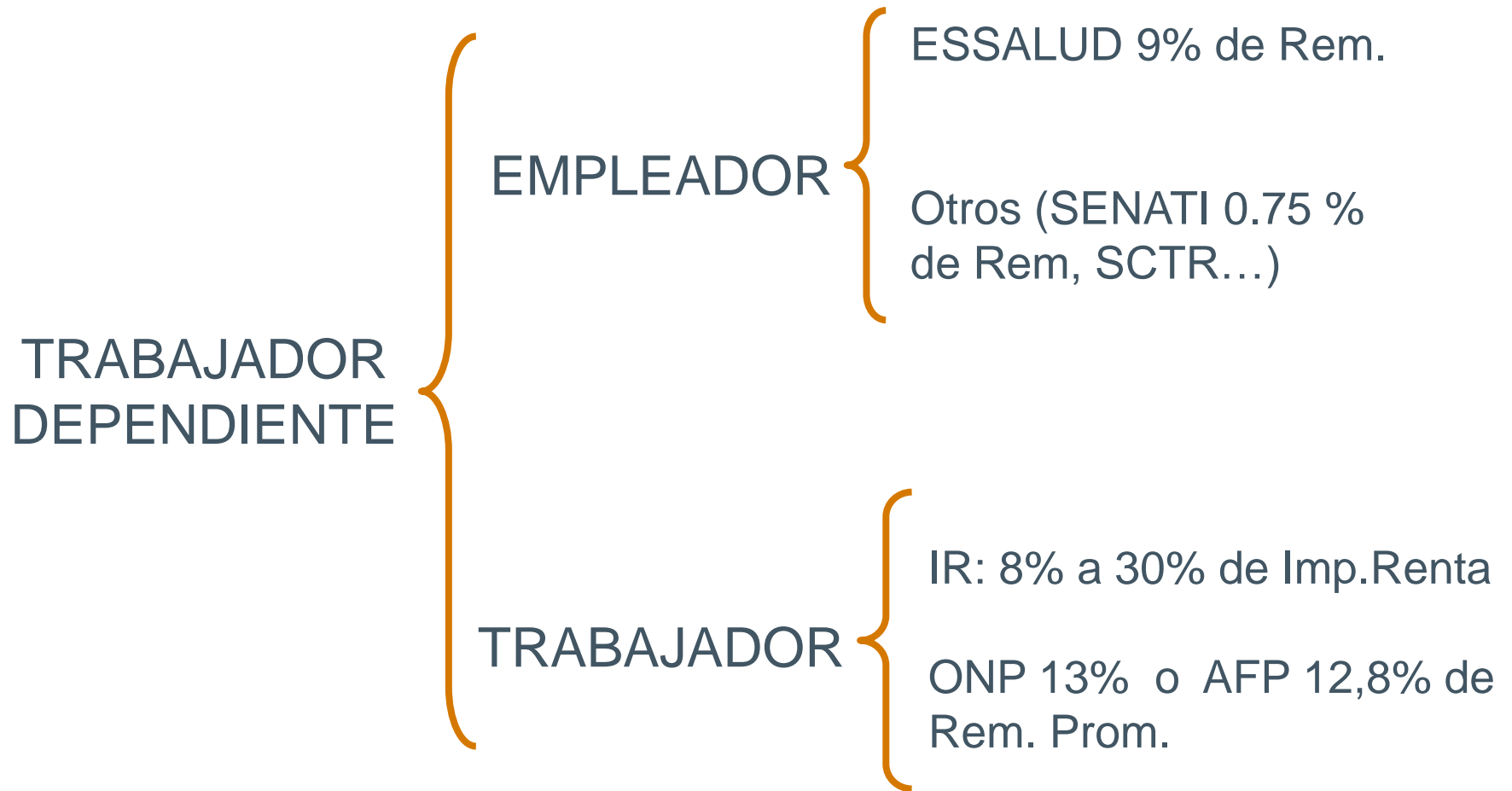
1. Calificación de ingreso gravado
2. Deducción del gasto

PERSPECTIVAS DEL ANÁLISIS

Para trabajador o prestador de servicios: Renta y/o remuneración

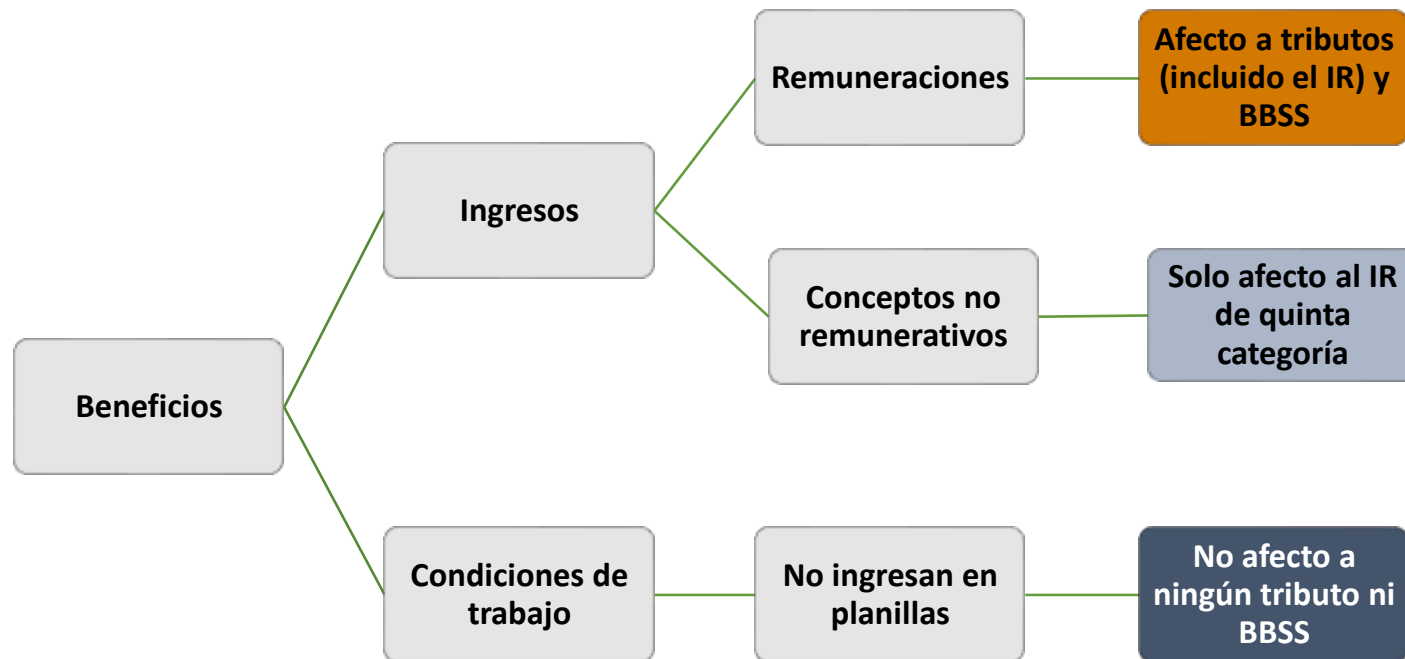
Para empleador: Deducción y obligación de retención o pago de tributos salariales

TRIBUTACIÓN LABORAL



Rentas de quinta categoría

Ingresos y beneficios



REMUNERACIÓN LABORAL

¿Qué es Remuneración laboral?

- Contraprestación por servicios prestados
- En dinero o especie
- No importa la denominación
- Libre disponibilidad
- Presunción remunerativa
- Incluye la alimentación principal

Marco legal: Art. 6 de D.S. 003-97-TR (LPCL)

NO SON REMUNERACIÓN LABORAL

Conceptos que no son remuneración (para ningún efecto legal, pero no necesariamente para el Impuesto a la Renta):

- Condiciones de Trabajo
- Prestaciones alimentarias bajo la modalidad de suministro indirecto
- Conceptos de Arts. 19 y 20 de la LCTS
- Indemnizaciones laborales (aunque no se excluyen expresamente)

Marco legal: Art. 6 de D.S. 003-97-TR (LPCL)

CONCEPTO DE RENTA

Art. 1 Ley del IR: El Impuesto a la Renta grava:

a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Art. 34 Ley del IR: 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. (...)

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.

RENTA

Art. 34, inc. a), segundo párrafo, Ley del IR:

“... 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. (...)”.

RENTA

Informe No. 22-2012-SUNAT/4B0000 del 20 de marzo de 2012,
en que la SUNAT indica lo siguiente:

“De la norma glosada fluye que todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador se encuentra afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, siendo irrelevante si dicho ingreso tiene o no carácter remunerativo, la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo.

La mencionada regla sólo admite excepciones en caso que expresamente una norma jurídica exonere o excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, incluso si se originan en el vínculo laboral (...).”

RENTA

RTF 07719-4-2005 (Jurisprudencia de Observancia Obligatoria)

- 2 Nótese que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, toda vez que sirve de base para el cómputo de otros derechos como la CTS, razón por la que excluye de ella a una serie de conceptos tal como lo establecen los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios. Contrariamente para el Impuesto a la Renta, el concepto de remuneración es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados “toda retribución por servicios personales” como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, etc. tal como lo establece el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCEPTOS NO REMUNERATIVOS Y RENTAS

Gratificación extraordinaria	⇒ RENTA
Participación en las utilidades	⇒ RENTA
Condición de trabajo	⇒ NO RENTA
Canastas de navidad y similares	⇒ RENTA
Transporte del y al domicilio	⇒ RENTA
Asignación por educación	⇒ RENTA
Asignación personal y colectiva	⇒ RENTA
Bienes de propia producción	⇒ RENTA
Movilidad, viáticos, representación	⇒ NO RENTA
Ticket de alimentos	⇒ RENTA

No es lista taxativa. Puede haber otros conceptos no remunerativos.

INGRESOS INAFECTOS AL IR

Ingresos inafectos	Justificación
Indemnizaciones laborales	Carácter indemnizatorio, ej: indemnización por no gozar vacaciones (1 de triple vacacional), o por despido Injustificado
Pagos por reducción de personal por causas objetivas	Equivalente a indemnización por despido injustificado
Incentivos para constitución de empresa por renuncia voluntaria	Hasta el equivalente a indemnización por despido injustificado
Indemnizaciones por muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades	Salvo que sean a favor de empresas por seguros del personal
CTS	Beneficios sociales
Rentas vitalicias/pensiones por trabajo personal	Jubilación
Subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia	Inafecto (Informe No. 114-2010-SUNAT/2B0000)
Intereses moratorios	Carácter indemnizatorio

NO SON RENTAS GRAVADAS

- Cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto a residencia habitual (gastos de viaje, viáticos, movilidad y otros exigidos por naturaleza de sus labores, siempre que por su monto no revelen propósito de evadir el IR.
- Gastos y contribuciones generales a favor del personal y gastos de salud, del Art. 37, inciso II) Ley del IR.
- Gastos de atención médica de un trabajador en el extranjero.
- Gastos por pasajes, viáticos y alimentación otorgados a personal que presta servicios de asistencia técnica.
- Reembolso de gastos de representación con sustento.

NO SON RENTAS GRAVADAS

- Gastos del trabajador no domiciliado, su cónyuge e hijos, pactados en el contrato:
 1. Pasajes al inicio y al término del contrato, y por vacaciones anuales del trabajador al lugar de origen;
 2. Alimentación y hospedaje de 3 primeros meses de residencia;
 3. Transporte e internación o salida de equipaje y menaje al inicio y al término del contrato.

NO SON RENTA DE 5TA. SINO DIVIDENDOS

Artículo 37 incisos n) y ñ):

(...) En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Se fija como límite el valor de mercado para evitar que se realicen deducciones excesivas que encubran una real distribución de dividendos (dividendo presunto).

EFFECTOS

- ❖ **DIVIDENDOS: GRAVADOS CON 5%**
- ❖ **GASTO NO DEDUCIBLE**

Condición de trabajo

REMUNERACIONES	CONDICIONES DE TRABAJO
Se entregan como contraprestación de los servicios	Se entregan para prestar de los servicios
Generan ventaja patrimonial al trabajador	No generan una ventaja patrimonial al trabajador
Pueden ser en efectivo o especie	Usualmente en especie; si se entrega en dinero se rinde cuenta
Son de libre disposición del trabajador	NO son de libre disposición del trabajador
Se entregan cuando hay trabajo efectivo y en ciertos casos de suspensión imperfecta (con goce de remuneraciones)	Deberían entregarse solamente cuando existe un trabajo efectivo
La cuantía se puede determinar por unidad de tiempo o unidad de obra	Se deberían entregar si son necesarias para la prestación de servicios del trabajador
Existe un mínimo legal en jornada completa, aplicándose inclusive para los casos de remuneraciones por unidad de obra.	En algunos casos, las condiciones son establecidas por normas, en otras derivan de la relación de ajenidad misma
No se prevé una remuneración máxima, las partes determinan los montos de la remuneración	Se debe entregar cuando resulten necesarias y razonables para la cabal prestación de servicios
Salvo excepciones, suelen formar parte de la base de cálculo de BBSS y tributos laborales	No forman parte de la determinación de los BBSS ni tributos laborales
Hay conceptos que están excluidos legalmente de carácter remunerativo	No hay conceptos que estén excluidos legalmente como condición de trabajo

REMUNERACIÓN Y RENTA NO INCLUYEN DESCUENTOS POR TARDANZAS O PERMISOS

INFORME N.º 004-2014-SUNAT/5D0000

1. Para efecto de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de quinta categoría así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen del Decreto Legislativo N.º 728, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).
2. Para efecto de determinar la “Remuneración Bruta” que servirá como base imponible para el cálculo de la renta de cuarta categoría así como del aporte a ESSALUD y ONP del personal que se encuentra bajo el régimen CAS, desde el año 2011 hasta la actualidad, se debe descontar de la remuneración mensual las tardanzas y permisos (justificados e injustificados).

IR ASUMIDO NO ES RENTA PERO SÍ REMUNERACIÓN

- Art. 47 de la Ley del IR: no es deducible y no es renta

El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses,

El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.

IR ASUMIDO NO ES RENTA PERO SÍ REMUNERACIÓN

El Impuesto a la Renta del trabajador que el empleador asuma: es contraprestativo y de libre disposición.

Cas. Lab. No. 16514-2016 LIMA

Reintegro de beneficios sociales. PROCESO ORDINARIO.

SUMILLA.- El pago por Impuesto a la Renta que es asumido en forma directa por el empleador en la medida que constituya un mayor ingreso para el trabajador y sea de su libre disposición constituye una forma de remuneración indirecta al trabajador por la prestación de sus servicios y por lo tanto deberá ser tomada en cuenta para el cálculo de sus beneficios sociales. Lima, trece de enero de dos mil diecisiete.

BONOS POR CUMPLIMIENTO DE METAS DE LA EMPRESA NO SON REMUNERACIÓN

Casación Laboral N° 17391-2016:

Bonos pagados a los trabajadores sujetos a que se cumplan metas de la empresa, que no tienen relación con metas u objetivos del trabajador, no son remuneración sino gratificación extraordinaria.

ASIGNACIÓN POR CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS PACTADOS EN EL CONTRATO

Cas. 1299-2017 (30-07-2018)

Asignación por cumplimiento de objetivos (SRD) tiene naturaleza remunerativa porque es de libre disposición,

Deducciones de las Rentas de Trabajo

NUEVAS REGLAS DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS DOMICILIADAS – AÑO 2019

Régimen	Tipo y Categoría de renta	Compensación de pérdidas	Deducciones	Tasa	Forma de tributar
Régimen de la Renta Neta del Trabajo (Anual)	Rentas del Trabajo 4ta + 5ta Categorías	No aplica	Ingresos percibidos 4ta. categoría – 20% (*2) (+) Ingresos percibidos de 5ta. categoría (-) Tramo No afecto (7 UIT = S/29,400) (-) Hasta 3 UIT (S/12,600) por Gastos Deducibles Sustentados (*3)	Hasta 5 UIT: 8% Más de 5 UIT hasta 20 UIT: 14% Más de 20 UIT hasta 35 UIT: 17% Más de 35 UIT hasta 45 UIT: 20% Más de 45 UIT: 30% Para 2019 (IT = S/4,200):	4ta categoría: Pago directo en PDT 616 - Trabajadores Independientes y/o retención en PDT 601- Planilla Electrónica 5ta categoría: Retención en PDT 601-Planilla Electrónica Deducción de 3 UIT: <u>PDT Declaración Jurada Anual de IR. Se tendrá que pedir DEVOLUCIÓN DE EXCESO RETENIDO</u>
	Rentas de Fuente Extranjera no empresarial Rentas y pérdidas extranjeras no empresariales, se suman y si resultado neto es positivo, se suma a rentas de 4ta. y 5ta. categorías. (*1)	Pérdida neta de fuente extranjera no es compensable	Deducción de gastos efectivamente incurridos y sustentados con documentos.	Hasta S/21,000: 8% De S/21,000 a S/84,000: 14% De S/84,000 a S/147,000: 17% De S/147,000 a S/189,000: 20% Más de S/189,000: 30%	Pago directo en la <u>Declaración Jurada Anual del IR</u>

(1) Salvo pérdidas incurridas en paraísos fiscales. Más ganancia por enajenación de valores extranjeros en el Mercado Integrado Latinoamericano.

(2) Deducción tiene tope de 24 UIT (S/100,800). La deducción sólo es aplicable para las rentas de 4ta. categoría señaladas en el inciso a) del artículo 33 de la Ley del IR. No aplica para rentas de 4ta. categoría por el ejercicio de cargos de Director, Síndico, Mandatario, Gestor de Negocios, Albacea o similares, ni por cargo de regidor municipal o consejero regional.

(3) Deducción sustentada.

¿EN QUÉ CONSISTE?

- » El pago de Impuesto a la Renta por los ingresos de quinta categoría se calcula sobre el importe de los ingresos que se perciben dentro de cada año (remuneraciones, bonos, gratificaciones legales, gratificaciones extraordinarias, participaciones en utilidades sean legales o voluntarias, vacaciones, etc., salvo ingresos por CTS e indemnizaciones, que no están afectos al impuesto; también ingresos de 5ta. categoría por contratos de locación de servicios cuando el servicio se realiza en el lugar y horario designado por el contratante, o este asume los gastos del servicio o proporciona los elementos de trabajo), menos 7 UIT (como cada UIT equivale a S/.4,200 para el año 2019, 7 UIT ascienden a S/.29,400). El impuesto se calcula con porcentajes (tasas) que van desde 8% hasta 30%, en forma escalonada.
- » De manera adicional se podrá descontar de los ingresos gravados percibidos en el año sobre los cuales se calcula el impuesto (Rentas de 5ta. categoría), **un máximo de 3 UIT** (S/.12,600) si se incurre en **CIERTO TIPO DE GASTOS** contemplados en la Ley y debidamente sustentados. Reduce la carga de Impuesto a la Renta y genera mayor ingreso y liquidez para el trabajador.

¿CÓMO SE HACE EFECTIVO ESTE DESCUENTO?

- » El empleador o contratante continuará haciendo las retenciones del Impuesto a la Renta de la forma como lo venía haciendo antes, **sin considerar la deducción adicional de 3 UIT**. Para tener derecho a esta deducción **tiene que presentarse la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2019**, en la oportunidad que corresponda según el cronograma (entre fines de marzo y primeros días de abril de 2020). Como el pagador de la renta habrá hecho las retenciones que correspondían conforme a ley, si se tiene derecho a esta deducción, **la SUNAT será la que efectuará la devolución** previa presentación de la Declaración Jurada de Renta mediante el Formulario Virtual que corresponda.
- » Es decir, **la devolución (liquidez) se podrá obtener a partir de abril de 2020**, pero es necesario que para tener derecho a esa deducción, durante el año 2019 se tomen ciertas medidas que permitan acceder a ella.
- » Es importante resaltar que **no se requiere inscripción en el RUC**, salvo que se trate de una persona extranjera domiciliada en Perú.
- » Por último, es importante que se tenga en cuenta que **si se acredita esta deducción se devolverá te devolverán máximo S/3,780** (el monto a recuperar varía según tus ingresos y según el importe de gastos que acredites).



Porcentajes de los gastos que aplican para las deducciones



Fuente: SUNAT

¿Cómo acceder a este beneficio?

Para beneficiarte con la deducción adicional de 3 UIT deberás pedir los siguientes comprobantes de pago o documentos, según el tipo de gasto que realices:

Tipo de gasto ¹	Comprobante de pago o documento autorizado
Restaurantes, bares y hoteles	Boleta de venta electrónica
Servicios profesionales y oficios ²	Recibo por honorarios electrónico
Alquiler de inmuebles ³	Formulario N° 1683 (físico o virtual) ⁴
Pagos a EsSalud por trabajadoras/es del hogar	Formulario N° 1676 (físico o virtual)

Hasta un máximo de 3 UIT (\$/ 12 600).

1. Aplica solo para gastos que efectúes entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2019.
2. También se consideran como deducibles tus gastos por servicios médicos y odontológicos brindados a tu cónyuge, concubina/o o hijas/os menores de 18 años o mayores con discapacidad.
3. En el caso del alquiler de inmuebles, aun cuando el comprobante haya sido emitido a tu nombre, podrás trasladar (atribuir) hasta el 50% de tu gasto a tu cónyuge o concubina/o.
4. Si tu arrendador es una empresa, deberás solicitar factura electrónica.

Fuente: SUNAT

RECUERDA:

Tratándose de consumos en restaurantes o alojamiento en hoteles, el número de DNI debe registrarse en el campo "DNI" para poder efectuar la deducción adicional (3 UIT). En caso contrario, si se encuentra en un campo distinto o en el campo "observaciones" no se podrá efectuar dicha deducción. Tal como se muestra a continuación:

Fuente: SUNAT

Boleta de venta electrónica válida para deducción de gastos



Restaurante

RESTAURANTE S.A.C
R.U.C.: 20123456789
Av. Dos de Mayo ***
San Isidro - Lima
Tel: 123-4567
www.restaurantes.com
info@restaurantes.com

BOLETA DE VENTA ELECTRONICA
8123-00123456

CLIENTE: ABC DEFGHI JKLMNO
DNI: 12345678

DNI

Ubicación
válida

Descripción	Cant	P. Unitaria	P. Total
Agua sin gas	1.00	S/ 3.23	S/ 3.23
Algarrobina	1.00	S/ 15.20	S/ 15.20
Lomo saltado	1.00	S/ 16.78	S/ 16.78
Coca cola	2.00	S/ 5.23	S/ 10.46
Pan especial	1.00	S/ 4.98	S/ 4.98

OP. GRAVADA: S/ 50.65
IGV (18%): S/ 9.12
TOTAL: S/ 59.77

Son: CINCUENTA Y NUEVE con 77/100 SOLES

Representación impresa de la boleta de venta electrónica. Para consultar su comprobante electrónico ingrese a:
<http://restaurantes.factus.pe>

DNI

Boleta de venta electrónica NO válida para deducción de gastos



Restaurante

RESTAURANTE S.A.C
R.U.C.: 20123456789
Av. Dos de Mayo ***
San Isidro - Lima
Tel: 123-4567
www.restaurantes.com
info@restaurantes.com

BOLETA DE VENTA ELECTRONICA
8123-00123456

Fecha: 14/01/2018 Hora: 23:09:21

CLIENTE: 12345678
DNI:



Descripción	Cant	P. Unitaria	P. Total
Agua sin gas	1.00	S/ 3.23	S/ 3.23
Algarrobina	1.00	S/ 15.20	S/ 15.20
Lomo saltado	1.00	S/ 16.78	S/ 16.78
Coca cola	2.00	S/ 5.23	S/ 10.46
Pan especial	1.00	S/ 4.98	S/ 4.98

OP. GRAVADA: S/ 50.65
IGV (18%): S/ 9.12
TOTAL: S/ 59.77

Son: CINCUENTA Y NUEVE con 77/100 SOLES

Observaciones: ABC DEFGHI JKLMNO
12345678

Representación impresa de la boleta de venta electrónica. Para consultar su comprobante electrónico ingrese a:
<http://restaurantes.factus.pe>

Tipo gasto	Tipo comprobante y/o documento autorizado	Requisitos para deducción
 Por arrendamiento o subarrendamiento	<p>Si el arrendador es persona natural te entregará el Formulario N° 1683 - "Primera Categoría".</p> <p>Si el arrendador es una empresa podrá sustentar el gasto con el siguiente comprobante de pago:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Desde 01.07.2017 en adelante solo Factura electrónica. 	<p>Excepcion en la utilización de medio de pago</p> <p>La renta convenida incluyendo el IGV e IPM que grave la operación, de corresponder, sea menor a tres mil quinientos y 00/100 soles (S/ 3,500.00) o mil y 00/100 dólares americanos (US\$ 1,000.00)</p> <p>Gastos pagados en el 2019</p> <p>Para que sea deducible en el ejercicio 2019, el arrendamiento deberá haber sido pagado como máximo hasta el 31/12/2019.</p>
 Por servicios de cuarta categoría de médicos y odontólogos	<p>El gasto se sustenta con recibos por honorarios de acuerdo a lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Desde 01.04.2017, solo Recibo por honorario electrónico. 	<p>Excepción en la utilización de medio de pago</p> <p>La renta convenida incluyendo el IGV e IPM que grave la operación, de corresponder, sea menor a tres mil quinientos y 00/100 soles (S/ 3,500) o mil y 00/100 dólares americanos (US\$ 1,000)</p> <p>Gastos pagados en el 2019</p> <p>Para que sean deducidos en el ejercicio 2019, los servicios deberán haber sido pagados como máximo hasta el 31/12/2019.</p> <p>Emisor activo y habido</p>



Servicios de cuarta categoría

El gasto se sustentará con recibos por honorarios de acuerdo a lo siguiente:

- Desde 01.04.2017, solo **Recibo por honorario electrónico**.

Cuando el documento que sustenta el gasto es un Comprobante de Pago el emisor deberá:

- Tener la condición de **habido al 31/12/2019**.
- Tener el estado de **activo** en el RUC.

El comprobante de pago debe sustentar gasto y debe ser emitido electrónicamente

Tratándose del titular de una empresa unipersonal los gastos son deducibles siempre que no estén vinculados a las actividades de la empresa unipersonal.



Hoteles y restaurantes

El gasto se sustentará de acuerdo a lo siguiente:

- Desde el 01.01.2019: Con **boletera de venta electrónica, ticket POS, ticket monedero electrónico, nota de débito y nota de crédito electrónica**.

Gastos pagados en el 2019

Para que sean deducidos en el ejercicio 2019, los servicios deberán haber sido pagados como máximo hasta el 31/12/2019.



Por aportación de ESSALUD de Trabajadores del Hogar

El gasto se sustenta con la **Constancia del Formulario N° 1676 - Trabajadores del hogar**, que es obtenida al momento de pagar la aportación.

Fuente: SUNAT



Deducibilidad de gastos por pagos a trabajadores

DEDUCIBILIDAD: ¿DOS CARAS DE LA MISMA MONEDA?

- » ¿Renta gravada = Gasto deducible?
- » Renta gravada para trabajador puede no ser deducible para empleador. Ejemplo: gratificación extraordinaria que no cumple con criterio de generalidad.
- » Renta no gravada para trabajador puede ser deducible para empleador. Ejemplo: pago de incentivo al cese para constitución de nueva empresa.

DEDUCIBILIDAD: ¿DOS CARAS DE LA MISMA MONEDA?

RTF 11150-2-2007 (gasto deducible sea renta o no)

Que los mencionados documentos evidencian que la recurrente entregó las indicadas sumas por concepto de refrigerio y transporte en virtud al vínculo laboral existente con los trabajadores, y que éstos no se efectuaron a título de liberalidad.

Que de lo expuesto se concluye que los referidos desembolsos se realizaron en virtud de la relación laboral existente entre los trabajadores y la recurrente, por lo que en consecuencia queda demostrada la relación de causalidad con la fuente productora de renta, y que si bien su naturaleza puede haber correspondido a condición de trabajo o remuneración, estos últimos no constituyen aspectos que correspondan analizar en el presente caso, al quedar establecido el carácter deducible de las retribuciones en dinero efectuadas, cualquiera sea el concepto de que se trate.

IMPORTANTE: ¿DOS CARAS DE LA MISMA MONEDA?

Artículo 127º.- FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

⁽¹⁸⁸⁾Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

GASTO DEDUCIBLE

» **CAUSALIDAD:** relación con la actividad generadora o la manutención de la fuente productora de renta gravada.

» Art. 37, último párrafo Ley del IR:

NORMALES para actividad generadora
+
RAZONABILIDAD en relación con ingresos
+
GENERALIDAD para gastos Art. 37, incs. I), II) y a.2).
+
OPORTUNIDAD del pago (Art. 37, inc. v)

REALIDAD DEL GASTO

Realidad, sustento y destino del gasto:

- ✓ Exigencia de acreditar la realidad del bien o servicio recibido. No es indispensable ni basta el contrato. RTF 1210-4-97 de 18-02-97.
- ✓ Sustento en comprobantes de pago (para gastos que corresponda), con características y requisitos del RCP. En caso de rentas de 4ta. o 5ta.: Planilla electrónica.
- ✓ Acreditar el destino del gasto. Importancia en gastos destinados al personal o clientes. RTF 438-5-2001 de 18/04/01 (destino de uniformes para trabajadores de establecimiento de hospedaje) RTF 8481-3-2001 (refrigerio en horas extras). RTF 654-3-2001 (destino de lapiceros e insignias no acreditado); RTF 1564-2-2012 (gastos recreativos por uniformes deportivos para trabajadores); RTF 12359-3-2007 (gastos de botiquín para trabajadores, no para dolencia específica).

ALCANCES DE LA CAUSALIDAD

RTF 6293-4-2010 (Condiciones para contratación o gasto necesario)

Cabe anotar, que la recurrente en sus recursos de reclamación y de apelación, alega encontrarse obligada a efectuar pagos al Colegio de Ingenieros del Perú por los profesionales que trabajan en su empresa, para que estos se encuentren hábiles toda vez que ello es un requisito para participar en procesos de adjudicaciones y licitaciones, y constituye una garantía en el sector privado, sin embargo, debe tenerse en cuenta que tal como se sostuvo en la citada Resolución N° 591-4-2008, la colegiatura es una condición inherente del profesional a contratar, siendo que lo contrario haría que no cumplierse con el perfil necesario para realizar el servicio, por lo que corresponde al profesional asumir el gasto de su colegiatura, lo cual es extensible a las cuotas que debe pagar para encontrarse hábil en el ejercicio de su profesión, y en consecuencia al no existir causalidad entre dicho gasto y la renta generada, y dado que el mismo fue asumido por la recurrente, éste tiene la naturaleza de acto de liberalidad, de conformidad con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y por tanto corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en dicho extremo.

CAUSALIDAD

RTF 10042-3-2007 (Gastos recreativos del “personal” independiente por día del trabajo)

Que la Administración indica que el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta admite la deducción de los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, entendiéndose como “personal” a aquellas personas que prestan sus servicios a la empresa en relación de dependencia, en mérito de un contrato de trabajo, concepto que no comprende a los terceros que prestan servicios en mérito a un contrato de locación de servicios de naturaleza civil, motivo por el cual únicamente acepta la deducción de los gastos por agasajo al personal de la recurrente en el día del trabajo, en la proporción que corresponde al número de trabajadores en planilla.

Que según lo indicado en el citado informe, aproximadamente el 1% del total de su personal de la recurrente le presta sus servicios bajo una relación de naturaleza laboral (trabajo prestado en relación de dependencia). No obstante el 99% del mismo está compuesto por mecánicos, tableristas, y personal afín que realiza labores en el taller de la recurrente y le prestan sus servicios bajo una relación de naturaleza civil (trabajo prestado en forma independiente).

Que como se puede advertir en el caso materia de autos, el personal que presta servicios a la recurrente de manera individual bajo una relación de naturaleza civil, contribuye directamente a la generación de su renta gravada, motivo por el cual procede la deducción del gasto por agasajo del día del trabajo materia de reparo al verificarse también en dicho extremo el cumplimiento del principio de causalidad, y no sólo respecto a la parte proporcional al número de trabajadores de la recurrente que labora bajo una relación de dependencia, como sostiene la Administración.

CAUSALIDAD: DESTINO DEL GASTO

Particularmente para gastos destinados al personal:

Realidad, sustento y destino del gasto:

- ✓ Exigencia de acreditar la realidad del bien o servicio recibido. No es indispensable ni basta el contrato. RTF 1210-4-97 de 18-02-97.
- ✓ Sustento en comprobantes de pago (para gastos que corresponda), con características y requisitos del RCP. En caso de rentas de 4ta. o 5ta.: Planilla electrónica.
- ✓ Acreditar el destino del gasto. Importancia en gastos destinados al personal o clientes. RTF 438-5-2001 de 18/04/01 (destino de uniformes para trabajadores de establecimiento de hospedaje) RTF 8481-3-2001 (refrigerio en horas extras). RTF 654-3-2001 (destino de lapiceros e insignias no acreditado); RTF 1564-2-2012 (gastos recreativos por uniformes deportivos para trabajadores); RTF 12359-3-2007 (gastos de botiquín para trabajadores, no para dolencia específica).

GENERALIDAD

» Art. 37, Ley del IR: **GENERALIDAD**

Inc. I).- Aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Inc. II).- Gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los **gastos de enfermedad de cualquier servidor**. Adicionalmente, los gastos que efectúe el empleador por **primas de seguro de salud del cónyuge, e hijos del trabajador** menores de 18 años o incapacitados. Gastos recreativos sujetos a límite: 0.5% de ingresos netos del ejercicio con un máximo de 40 UIT.

a.2).- Aporte voluntario con fin previsional a la CIC de trabajadores, cuya remuneración no exceda anualmente de 28 RMV, hasta el equivalente al aporte voluntario con fin previsional del trabajador, sin exceder su aporte obligatorio. No es ingreso ni remuneración para el trabajador.

CRITERIO DE GENERALIDAD

RTF 09520-3-2012

Que asimismo, se advierte que si bien los montos otorgados denominados "gratificaciones extraordinarias" fueron otorgados a gran parte de su plana directiva, no obstante se aprecia que también fueron entregados a algunos empleados que se desempeñaban en otras áreas de la empresa (folios 426 y 427); por lo que no se encuentra acreditado en autos que el referido gasto, cumplía con el criterio de generalidad a que se refiere la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, toda vez que dichas sumas detalladas en el cuadro precedente, no fueron entregadas en función a características similares del cargo o puesto que desempeñan los empleados que lo percibieron, y en tal sentido, procede mantener este reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

CRITERIO DE GENERALIDAD: ¿CUMPLIMIENTO PARCIAL?

RTF 09520-3-2012

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente, el reparo al gasto para fines del Impuesto a la Renta se circunscribe al hecho que la erogación efectuada bajo el rubro "gratificaciones extraordinarias" no cumplía con los requisitos legales para su deducibilidad para efecto del Impuesto a la Renta, y en tal sentido, no corresponde que se adicione únicamente los importes que se atribuyen a las personas que se encuentran excluidas dentro del grupo que si cumplen con el criterio de generalidad.

CRITERIO DE GENERALIDAD: ¿POR CUANTÍA?

RTF 00846-2-2008

Que de autos, se observa que con motivo del cese por mutuo disenso de Jaime Viñales Iriarte, quien ocupaba el cargo de gerente, la recurrente en forma adicional a los beneficios sociales que le correspondían por ley, le pagó una gratificación extraordinaria por cese ascendente a S/. 24,930.02 (folio 137), del cual la Administración sólo reconoce como gasto el importe de S/. 1,624.32³, procediendo a reparar la diferencia de S/. 23,305.70 (folio 546).

Que asimismo, refiere que no se cumple con el criterio de generalidad en la medida que el importe de la gratificación extraordinaria concedida a su ex gerente comparado con el monto de las gratificaciones otorgadas a los demás trabajadores por el mismo motivo (cese) no se aplica la misma proporción, siendo la gratificación del ex gerente el 511.6% de su remuneración básica, mientras que de otro trabajador cesado la gratificación asciende únicamente al 33.33% de su remuneración básica, y que las diferentes labores realizadas por sus empleados se reflejan en sus remuneraciones básicas, por lo que procedió a efectuar el reparo de la gratificación al no cumplir los criterios de razonabilidad y generalidad.

³ Ver folio 546 del expediente, en el cual se indica que el importe de la gratificación es de S/. 24,930.02.

³ Solo reconoce el 33.33% de su remuneración básica, por cuanto dicho porcentaje le fue pagado a otro trabajador que cesó por el mismo motivo.

CRITERIO DE GENERALIDAD: GASTOS DE CAPACITACIÓN

» D.Leg. 1120, 2da. DCF

El criterio de generalidad no será aplicable para la deducción de los gastos de capacitación que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

CRITERIOS DE NORMALIDAD Y RAZONABILIDAD

RTF 03627-10-2014

Que de lo expuesto se tiene que a efecto de deducir el gasto por concepto de bonificación entregada a los trabajadores se debe considerar el principio de causalidad de dicho gasto, para lo cual deberán cumplirse con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

Que el criterio de normalidad está vinculado al hecho de que un gasto sea necesario y normal de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

Que la razonabilidad de un gasto tiene que ver con que el mismo este vinculado con el volumen de las operaciones del negocio, con el nivel de ingresos o cualquier otro criterio que lógicamente justifique su realización; en tanto que la generalidad del gasto está vinculada a aquellas erogaciones a favor del personal. En ese sentido corresponde analizar en el caso de autos si la bonificación entregada por la recurrente a sus trabajadores durante el ejercicio 2002 por la suma de S/. 47 690, 00 se puede considerar normal, razonable y/o general.

CRITERIO DE RAZONABILIDAD:

RTF 00846-2-2008

Que de autos, se observa que con motivo del cese por mutuo disenso de Jaime Viñales Iriarte, quien ocupaba el cargo de gerente, la recurrente en forma adicional a los beneficios sociales que le correspondían por ley, le pagó una gratificación extraordinaria por cese ascendente a S/. 24,930.02 (folio 137), del cual la Administración sólo reconoce como gasto el importe de S/. 1,624.32³, procediendo a reparar la diferencia de S/. 23,305.70 (folio 546).

Que sobre el criterio de razonabilidad, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 4212-1-2007 que estando a que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio.

Que la Administración para sustentar que no se cumple con el criterio de razonabilidad, ha establecido una relación entre el pago efectuado en el ejercicio 2001, con las pérdidas del ejercicio 2000, lo cual incidió en los resultados acumulados del ejercicio 2001, y no con los ingresos del ejercicio 2001, por lo que dicho argumento carece de sustento.

Que según la información contenida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la recurrente obtuvo ingresos por concepto de ventas netas por el importe de S/. 2'275,275.00 y otros ingresos por S/. 235,334.00 (folios 476 y 477), y el importe de la gratificación extraordinaria por cese ascendió a S/. 24,930.02, por lo que al relacionar dichos importes, se puede concluir que el gasto cumple con el requisito de razonabilidad exigido por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

CRITERIOS DE RAZONABILIDAD

RTF 03754-2-2012

Que en el Punto 1 y Anexo N° 1 al resultado de dicho requerimiento, la Administración señaló que si bien la gratificación extraordinaria no está prohibida por ley, está limitada su deducción para efectos tributarios a que cumpla con el principio de causalidad y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, precisando que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a Carlos León Camacho, Jorge León Melgar, Jorge Villachica León y Feliz Cuero Ruiz representan un 11 %, 123%, 66% y 443% por encima de toda la remuneración otorgada a dichos trabajadores en el ejercicio 2001, respectivamente, por lo que al no haberse acreditado que la erogación efectuada que pretende deducir tiene relación directa con la obtención de su renta, efectúa el reparo por el importe de S/. 32 000,00.

(...)

Que si bien de la documentación que obra en autos se advierte que durante el ejercicio 2001, los beneficiarios de la gratificación extraordinaria se encontraban registrados en el Libro de Planillas, con excepción de Félix Cuero Ruiz, registrado a partir de octubre de 2001 (folios 33 a 41), y que la recurrente cumplió con registrar contablemente el citado beneficio en diciembre del 2001, se aprecia de las boletas de pago suscritas por los citados trabajadores beneficiados (folios 85 y 86), que el importe de las gratificaciones otorgadas son desproporcionadas con relación al total de las remuneraciones percibidas por dichos trabajadores en el ejercicio acotado, no resultando razonable en relación al incremento de los ingresos ni a las rentas totales obtenidas por la recurrente, conforme a lo dispuesto por las normas y criterios antes citados, por lo que no procede aceptar su deducción para efecto del Impuesto a la Renta.

CRITERIOS DE RAZONABILIDAD

RTF 00697-2-2014

Que en el Punto 2 al Resultado Adicional del Requerimiento N° 00103005 (folios 160 y 161), notificado el 21 de mayo de 2005 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, la Administración señaló que si bien la gratificación extraordinaria no está prohibida por ley, está limitada su deducción para efectos tributarios a que cumpla con el principio de causalidad y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, precisando que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a Segundo Donato Bello Ames, Mario Cáceres Quispe, Eusebio Gavilán Paredes, Mario Crispín de la Cruz, Abelardo Mancilla Arce y Jorge Villachica Vivanco representan un 900%, 1 900%, 1 842%, 1 861% y 1 670% de incremento, y 77%, 156%, 151%, 153% y 136% por encima de toda la remuneración otorgada a dichos trabajadores en el ejercicio 2002, respectivamente, por lo que al no haberse acreditado que la erogación que pretende deducir la recurrente tiene relación directa con la obtención de su renta, reparó el importe de S/. 60 000,00.

Que de la documentación que obra en autos se advierte que durante el ejercicio 2002, los trabajadores que percibieron la gratificación extraordinaria se encontraban registrados en el Libro de Planillas (folios 1 a 14), y que la recurrente cumplió con registrar contablemente el citado beneficio en diciembre del año 2002, en el Libro Diario (folio 54).

CRITERIOS DE RAZONABILIDAD

Que según las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2002, presentadas el 27 de marzo de 2002 y 3 de mayo de 2005, mediante PDT 678 N° 86624153 y PDT 680 N° 4000901-83 (folios 294 a 299 y 211 a 217), las ventas netas en dichos ejercicios ascendieron a S/. 549 220,00 (folio 298) y S/. 942 745,00 (folio 216), respectivamente, por lo que la suma entregada como gratificación extraordinaria de S/. 60 000,00, representa un 6,36% de las ventas del ejercicio 2002, y un 15,25% del incremento anualizado de las ventas del ejercicio 2002 respecto del ejercicio 2001 ascendente a S/. 393 525,00, porcentajes que resultarían razonables, considerando el incremento de los ingresos de la recurrente.

Que no obstante, cabe indicar que tanto en la fiscalización como en la apelada (folios 160 y 255) la Administración ha considerado que la gratificación extraordinaria otorgada por la recurrente a sus trabajadores, no resulta razonable, partiendo del porcentaje de incremento que representa y el porcentaje que representa por encima de toda la remuneración otorgada a los trabajadores en el ejercicio 2002.

Que en tal sentido, se advierte que la Administración no ha valorado otros criterios que en su conjunto, podrían validar la razonabilidad del gasto efectuado, tal es el caso de su relación con el incremento de los ingresos y las rentas totales obtenidas por la recurrente.²

REPARO PARCIAL POR RAZONABILIDAD

RTF 00697-2-2014

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe indicar que aun cuando la Administración de la evaluación efectuada, considere que el monto otorgado por la recurrente a sus trabajadores, resultara poco razonable, debe precisarse que de conformidad con lo interpretado por este Tribunal en la Resolución N° 02607-5-2003 emitida en un caso similar al de autos, la falta de razonabilidad en el gasto, no implica el desconocimiento total de éste, debiendo reconocerse la proporción correspondiente, siendo de cargo de la Administración evaluar las pruebas que considere necesarias para tal efecto.

OPORTUNIDAD DEL PAGO

Art. 37, inciso I)

*“Estas retribuciones **[PAGOS QUE SE ACUERDEN AL PERSONAL]** podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.*

La parte de los costos o gastos a que se refiere este inciso y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior”.

OPORTUNIDAD DEL PAGO

Art. 37, inciso v)

*“Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría **[SOLO LOS NO INCLUIDOS EN OTROS INCISOS]** podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.*

La parte de los costos o gastos a que se refiere este inciso y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior”.

OPORTUNIDAD DEL PAGO

RTF 12554-8-2013 (Acreditación del pago de participación en utilidades)

No basta emisión del cheque: acto interno no implica necesariamente que estuvieron puestos a disposición.

Tampoco basta publicación en diario de circulación nacional que comunica disposición de cheques.

“Puesta a disposición”: acreedor del pago puede hacer suyo el ingreso; depende de su sola voluntad que acontezca el pago.

PAGOS CUESTIONADOS POR SUNAT AL INICIO DE LA RELACIÓN LABORAL

Conceptos	Detalles	Reparos SUNAT
Gratificaciones extraordinarias	Bono de enganche, pacto de permanencia, compensaciones por meses fuera de planilla	¿Gasto? (generalidad) o remuneración extraordinaria
Vivienda	Asunción de vivienda	Remuneración

PAGOS CUESTIONADOS POR SUNAT DURANTE LA RELACIÓN LABORAL

Conceptos	Detalles	Reparos SUNAT
Gratificaciones extraordinarias	No puede ser para pagar desempeño, o cumplimiento de metas	¿Gasto? (generalidad) o remuneración extraordinaria (reiteración y/o desempeño)
Utilidades adicionales	Si es para pagar desempeño, cumplimiento de metas	Bonos (desempeño) o ¿gasto? (generalidad)
Movilidad	Necesario (condición de trabajo) o facilidad (no remunerativo)	¿Gasto? (necesario) o remuneración ordinaria
Conceptos no registrados	Pagos fuera de planillas o por honorarios	¿Gasto? o remuneración

PAGOS CUESTIONADOS POR SUNAT AL CESE DE LA RELACIÓN LABORAL

Conceptos	Detalles	Reparos SUNAT
Gratificaciones extraordinarias	Pagos compensables (cuando son al cese)	¿Gasto? Generalidad según Tribunal Fiscal. ¿Compensable - gasto?
Asignación para constitución de empresa	Ayuda para constitución de empresa	¿Gasto? Sustento de formación de la empresa
Indemnización para despido	Despido arbitrario	Carta o liquidación de BBSS: despido
Outplacement	Apoyo a reinserción	¿Gasto?
Pagos por juicios	Acuerdos judiciales o extra judiciales o sentencias	Por no hacer retenciones ni pagos tributarios laborales

PAGOS AL CESE DE LA RELACIÓN LABORAL

Conceptos típicos	Renta de Quinta	Deducible de reclamos posteriores	Topes	Formalidades
Gratificación extraordinaria (no plan de incentivos)	Sí	Sí, dentro del contexto de una renuncia	Razonabilidad	Indicar que es compensable y citar los artículos 57° de Ley de CTS y 1288° y ss. del Código Civil. Pero SUNAT viene rechazando en casos de renuncia.
Incentivos, bonos, etc.	Sí	No	Razonabilidad	Ninguno. Pero SUNAT exige prueba de cumplimiento de objetivos.
Asignación para constitución de empresa	No	No	Hasta la indemnización legal	Se debe suscribir un convenio. Recomendable asegurarse que trabajador constituya la empresa
Indemnización por despido arbitrario	No	No	1.5 por año con tope de 12	Está sujeto a la aceptación del trabajador. Si el trabajador lo rechaza y se le despide, puede demandar reposición

Gratificaciones Extraordinarias

- Liberalidad: no puede ser contraprestativo
- Ocasional:
 - (i) durante, o
 - (ii) al término del contrato laboral (gratificación extraordinaria o suma graciosa)
- Se considera como tal, aquella acordada en negociación colectiva, incluido el bono por cierre de pliego.
- Ordinización (=remuneración): más de dos veces consecutivas
- No importa denominación
- SUNAT: requisito de generalidad
- Único concepto que con repetición se vuelve remunerativo

Gratificaciones Extraordinarias

Modalidad de pago	Formalidad	Afecto a la renta de quinta categoría	Compensable en caso de demanda posterior
Indemnización por despido	Carta de despido arbitrario o indicación en la liquidación de BBSS	No	No
Asignación para constitución de empresa	Acuerdo escrito y acreditar el inicio o existencia de negocio propio	No (hasta equivalente a indemnización por despido)	No
Gratificación extraordinaria	Pago en la liquidación de BBSS	Sí	No
Incentivo para el cese	Pago en la liquidación de BBSS	Si	No
Gratificación extraordinaria compensable	Pago en liquidación de BBSS + indicación de que es compensable y citas legales	Sí	Sí
Pago en transacción extrajudicial	Convenio de transacción e indicación de posible controversia	Sí	Si

¿CARÁCTER COMPENSABLE AFECTA DEDUCIBILIDAD?

RTF 10485-4-2014 (Bonificación compensable)

Que asimismo, el artículo 1288° del Código Civil señala que por la compensación se extinguen las obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas, hasta donde respectivamente alcancen, desde que hayan sido opuestas la una a la otra. Agrega que la compensación no opera cuando el acreedor y el deudor la excluyen de común acuerdo.

Que conforme la norma expuesta, la suma entregada por el empleador con motivo de la extinción del vínculo laboral al trabajador a título de gracia, con la indicación expresa que esta tiene el carácter de compensable de acuerdo al citado artículo 57° del Decreto Supremo N° 001 -97-TR, modificado por Ley N° 27326, constituye una liberalidad del empleador y será deducible en la medida que se cumpla el supuesto regulado en dicha norma, es decir, que se compense con la suma que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Que en el caso de autos, conforme se aprecia del Punto 6 del Anexo A del resultado del Requerimiento N° 94791, de fojas 608 a 611, la recurrente señaló que no existe una sentencia judicial que ordene pago alguno a favor de sus trabajadores, por lo que la bonificación extraordinaria compensable otorgada al amparo del artículo 57° del Decreto Supremo N° 001-97-TR, no resulta deducible respecto del Impuesto a la Renta.

GRATIFICACIONES VS INCENTIVOS

Casación No. 2049-2009-Lima (Corte Suprema)

“Décimo Primero: De autos se evidencia que las partes procesales mediante documento de fojas sesenta, acuerdan la disolución del vínculo laboral por mutuo disenso, comprometiéndose la empleadora a entregar la suma de S/ 98,180.52 nuevos soles, señalando expresamente: “los beneficios otorgados en la presente cláusula, se otorgan conforme a lo establecido en el artículo 57 del Decreto Legislativo N° 650, modificado por Ley N° 27326”(sic); debe decir artículo 57 del Decreto Supremo N° 001-97-TR. (...)

Décimo Tercero: Asimismo, cabe resaltar la jurisprudencia relevante, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, entre ellas nos referimos a las siguientes: “Las gratificaciones extraordinarias “compensables” que suelen entregar al cese son compensables en la medida que sean entregadas en forma pura, simple e incondicional por el empleador y no como incentivo para renunciar” (Casación N° 181-2002- Arequipa). (...) “Que, en este contexto fáctico y jurídico el monto extraordinario entregado al demandante que, además tiene propiamente el carácter de incentivo, resulta ser la contraprestación por su decisión de terminar voluntariamente el contrato de trabajo, siendo así, no resulta procedente la compensación de créditos que pretende la Empresa accionada atendiendo al artículo cincuentisiete del Decreto Supremo acotado, que delimita su procedencia a aquellas sumas de dinero que en forma graciosa y con el carácter de liberalidad otorga el empleador al trabajador en el cese o después de él sin obligación alguna de parte del trabajador, motivo por el cual se considera un acto de liberalidad y voluntaria del empleador que no requiere una contraprestación de la otra parte, por la que se crea una obligación futura de reciprocidad para compensar cualquier deuda que genere con posterioridad y que no se haya previsto al momento del cese, presupuesto que no ocurre en el caso sub examine conforme a lo concluido precedentemente”. (Casación N° 1394-2004-Lima)”.

¿DESNATURALIZACIÓN DE UTILIDADES VOLUNTARIAS?

El Tribunal Fiscal, basándose en opiniones del Ministerio de Trabajo y SUNAFIL, ha señalado en varios casos que no se desnaturaliza el carácter no remunerativo de las utilidades voluntarias otorgadas a los trabajadores por el hecho que tengan en cuenta el desempeño de los trabajadores, y que toda participación en utilidades no es remunerativa. RTF 09217-8-2016, 09212-1-2017, 11187-3-2017 y 416-8-2018.

OTROS GASTOS DEDUCIBLES

RTF 017929-3-2013 (servicios de outplacement)

“Que en virtud de lo señalado se advierte que la recurrente –en su calidad de entidad empleadora– contaba con una política de incentivos a fin de lograr que el trabajador optara en forma voluntaria por la extinción del vínculo laboral, incentivos entre los cuales se encontraba, entre otros, un programa de apoyo a la reinserción o recolocación en el mercado laboral denominado “outplacement”, servicio que era prestado por un tercero, (...), a partir del cese laboral.

Que en tal sentido, se desprende que la prestación del servicio de outplacement a favor de los ex trabajadores con quienes se suscribieron los convenios en referencia, no constituye una liberalidad de la empresa, sino que en el caso de autos, está acreditado que proviene de una obligación de carácter contractual asumida por la recurrente como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral.

(...)

Que en este mismo orden de ideas, si bien en el presente caso el servicio de outplacement beneficia a ex trabajadores, esto es, que el servicio se presta cuando ya no existe vínculo laboral, este servicio es contraído por la recurrente a favor de aquéllos en estricto cumplimiento de una obligación contraída con la empresa con motivo del cese de la relación laboral, conforme se desprende del convenio suscrito entre empleador y trabajador, de lo que se verifica que los gastos analizados se encuentran dentro del supuesto previsto en el inciso l) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta”

OTROS GASTOS DEDUCIBLES

RTF 04601-1-2014 (Seguro Social extranjero)

Gastos por aportaciones al Fica & Medicare

Que de acuerdo con el punto 5 del Anexo 1 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001787 (foja 2356), la Administración reparó los gastos por concepto de aportación por Seguro Social Norteamericano por el personal expatriado asumido por la recurrente, al considerar que es un gasto no necesario para generar renta gravada, conforme se aprecia del acápite 5.2 del punto 5 del Anexo 7 de los Resultados del Requerimiento N° 00088810 (fojas 2035 y 2036).

Que la recurrente sostiene que los desembolsos efectuados corresponden a las aportaciones a la seguridad social y atención médica de sus trabajadores de nacionalidad norteamericana repatriados de conformidad con la legislación de su país de origen, con ocasión de la celebración de los contratos de trabajo suscritos.

(...)|

Que adicionalmente, de autos se aprecia que en la resolución apelada, la Administración reconoce que la recurrente (...) "se comprometió contractualmente a asumir el pago de las aportaciones de sus trabajadores de nacionalidad norteamericana a la seguridad social de su país de origen, siendo

considerado un gasto vinculado con la generación de renta gravada." (...)° (foja 3809), por lo que carece de sustento lo alegado por la Administración al momento de afirmar que los desembolsos materia de reparo constituyen una liberalidad al no formar parte de las obligaciones asumidas en atención a los contratos de trabajo suscritos.

OTROS GASTOS DEDUCIBLES

RTF 6088-1-2016 (Seguro de Trabajadores cesados)

La empresa estaba inmersa en un proceso de reestructuración por lo que redujo personal. El Tribunal Fiscal señaló que el gasto no era deducible porque no se acreditó obligación de la empresa de asumir el gasto en un convenio colectivo o acuerdo individual con el trabajador.

OTROS GASTOS DEDUCIBLES

RTF 1318-1-2017 (Gastos de vehículos)

La empresa, que proveía de productos alimenticios, no acreditó realidad de traslados de los trabajadores a diversos distritos del país para ofrecer suministros para el Programa de Vaso de Leche a los Clubes de Madres.

Rocío Liu

rliu@mafirma.com.pe

