



MIRANDA
& AMADO



**Deducción de cargas laborales y
otros pagos a trabajadores**

Rocío Liu Arévalo

Febrero 2018

CAUSALIDAD

- » **Art. 37, primer párrafo, de la LIR.-** *“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)”*
- » **CAUSALIDAD:** vinculación con la actividad que genera la renta o con su fuente productora, o con la ganancia de capital, no quiere decir indispensable.

CAUSALIDAD

» RTF 8370-3-2015

El principio de causalidad es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe estar vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

La necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso particular, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

CAUSALIDAD POR VÍNCULO LABORAL: SEAN REMUNERACIONES O CONDICIONES DE TRABAJO

RTF 11150-2-2007

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 estos 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.

CAUSALIDAD POR VÍNCULO LABORAL: SEAN REMUNERACIONES O CONDICIONES DE TRABAJO

RTF 7528-2-2014

(obligación pactada en el contrato de trabajo de asumir gasto de pasajes aéreos del trabajador extranjero)

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración reconoce la existencia de un vínculo laboral entre la recurrente y el trabajador extranjero, en ese sentido, no puede afirmarse que los desembolsos materia de reparo no cumplen con el principio de causalidad, puesto que tienen su base en la relación laboral entre ésta y el trabajador extranjero contratado por aquélla.

Que en consecuencia, queda demostrada la relación de causalidad con la fuente productora de renta, y 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 la retribución en dinero efectuada, cualquiera sea el concepto de que se trate conforme con lo establecido por este Tribunal mediante Resolución No 11150-2-2007, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

CAUSALIDAD POR VÍNCULO LABORAL: SEAN REMUNERACIONES O NO

RTF 20274-9-2012

Bajo el análisis de la norma antes citada, la Resolución del Tribunal Fiscal No 05329-5-2002, ha interpretado que se puede admitir como gasto deducible del Impuesto a la Renta, los pagos efectuados en dinero o en especie a favor de los trabajadores en virtud del vínculo laboral, ya sea que califiquen como remuneración o no.

CAUSALIDAD DE LIBERALIDAD

RTF 00197-4-2017

Que conforme con las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos en la tercera disposición final de la Ley N° 27356 antes glosada.

CAUSALIDAD DE LIBERALIDAD

Que conforme con lo señalado, si bien la Administración sostiene que dicha gratificación extraordinaria no cumple con el principio de razonabilidad, dado que en el acuerdo de Directorio no se establecen las razones por las cuales se otorgó, no obstante, este Tribunal en las Resoluciones N° 01014-3-2004 y 4212-1-2007 ha interpretado que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, que puede o no producirse, éstas son deducibles de la renta neta en la medida que se hayan originado por el vínculo laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, puesto que al tratarse de un acto de liberalidad, es indiferente la intención de la persona que las otorga, por lo que no deben tener una motivación determinada, criterio jurisprudencial similar al contenido en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003 antes glosadas.

¿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 No 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.

NO ES CAUSAL

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: PREMISAS

» Presupone acreditar: (i) fehaciencia; y, (ii) destino del gasto

- Si no es real, no puede ser causal
- Se tiene que acreditar el destino del gasto: los beneficiarios

CAUSALIDAD: FEHACIENCIA

» RTF 7075-10-2014

Conforme con el criterio establecido por el Tribunal en, entre otras, las Resoluciones N° 701-4-2000 y 2230-2-2003, los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, asimismo, mediante la Resolución N° 109-3-2000 se ha señalado que **dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no solo con los comprobantes de pago sino también de toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos.**

FEHACIENCIA: OTROS CASOS

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.

CAUSALIDAD: DESTINO

» RTF 8370-3-2015

El Tribunal ha señalado en las Resoluciones 02565-3-2003 y 07111-8-2014, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, **con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.**

Si bien el artículo 37 de la Ley reconoce expresamente como gasto deducible los desembolsos de las empresas destinados a prestar, entre otros, servicios de salud y recreativos a favor de sus trabajadores, ello no implica que la empresa no tenga obligación de **sustentar que efectivamente incurrió en dichos gastos y quienes fueron los beneficiarios.**

DESTINO: OTROS CASOS

Particularmente para gastos destinados al personal o a 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 12359-3-2007 (gastos de botiquín para trabajadores, no para dolencia específica)
- RTF 1564-2-2012 (gastos recreativos por uniformes deportivos para trabajadores)

CONDICIONES ADICIONALES

» 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)

GENERALIDAD: ¿A QUÉ GASTOS APLICA?

» 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

REITERADA JURISPRUDENCIA: NO SIGNIFICA A TODOS

RTF 00197-4-2017

Que no obstante, respecto de la generalidad, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, este Tribunal ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad, como en el presente caso.

CRITERIO DE GENERALIDAD ¿CUMPLIMIENTO PARCIAL?

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?

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: ¿GRATIFICACIÓN POR CESE? ¿EN 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% 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 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.

BONOS POR CUMPLIMIENTO DE METAS DE LA EMPRESA ¿GENERALIDAD?

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.

CRITERIOS DE NORMALIDAD Y RAZONABILIDAD

RTF 03627-10-2014

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 a 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/. 1,624.32, 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.

CRITERIO DE RAZONABILIDAD

RTF 00197-4-2017

Que en cuanto al principio de razonabilidad, cabe señalar que conforme con reiterada jurisprudencia, como la contenida en la Resolución N° 4212-1-2007, este Tribunal ha dejado establecido que éste se determina en función de las gratificaciones y/o bonificaciones extraordinarias y los ingresos del ejercicio, o entre la relación de aquéllas y la renta neta de la empresa, como es el caso de la resolución N° 2455-1-2010 ¹⁰, o entre las gratificaciones extraordinarias y el volumen de las ventas, como es el caso de la Resolución N° 06931-2-2016 ¹¹ debiéndose indicar que en el presente caso, conforme se aprecia de la declaración de la recurrente el monto de gratificación extraordinaria otorgada, es equivalente al 1.07% del total de ingresos.

- ¹⁰ En dicho caso, la gratificación extraordinaria era equivalente al 37,77% del total de la renta neta imponible del ejercicio.
- ¹¹ En dicho caso, las gratificaciones extraordinarias eran equivalentes al 14.35% de las ventas netas.

RAZONABILIDAD: REPARO PARCIAL

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.

DEDUCCIÓN PROHIBIDA: ASUNCIÓN DE IR DEL TRABAJADOR

El Impuesto a la Renta del trabajador, que el empleador asuma, no es deducible como gasto. Art. 47 de la LIR.

No es renta pero sí es remuneración indirecta al trabajador porque es contraprestativo (Cas. Lab. 16514-2016 Lima de 13-01-2017 calificada como Doctrina Jurisprudencial).

OPORTUNIDAD

Art. 37, inciso I)

“Estas retribuciones 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

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

48ª Disposición Transitoria y Final

“Cuadragésimo Octava.- Precísase que los gastos a que se refieren los incisos I) y v) del artículo 37º de la Ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior”.

OPORTUNIDAD

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.

OPORTUNIDAD

INFORME 051-2011-SUNAT/2B0000 (Indemnización por vacaciones no gozadas)

Deducible en ejercicio en que se devengue. No aplicable el artículo 37, incisos l) ó v) de la Ley del IR, porque no es pago que se acuerde al personal ni es renta de 5ta. categoría para su perceptor.



OTROS REPAROS EFECTUADOS POR SUNAT EN RELACIÓN A CARGAS LABORALES

¿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.

¿UTILIDADES VOLUNTARIAS SIN RENTA NETA?

¿Se puede otorgar participación voluntaria en utilidades financieras, aunque la empresa no tenga renta neta?

INCENTIVOS POR RENUNCIA

RTF 20274-9-2012

Ahora bien, de las normas expuestas se puede concluir que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio.

Debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

INCENTIVOS POR RENUNCIA

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 la "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 éstos 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.

INCENTIVOS POR RENUNCIA

De otro lado, en cuanto a la documentación presentada por la recurrente en la etapa de apelación para sustentar el monto materia de reparo, tales como cartas de renuncia y liquidaciones de ayuda económica firmadas por los trabajadores, estados de cuenta corrientes, entre otros, cabe indicar que dicha documentación no puede ser merituada en esta instancia en virtud de lo dispuesto por el artículo 148° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, que dispone que “No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario”.

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)”.*

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° 12-03-0001787 (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.



Gracias