

HACIA UNA DEFINICION DE LOS BENEFICIOS SOCIALES COMO GASTO DEDUCIBLE DEL IMPUESTO A LA RENTA

Ramón Javier Bueno Tizón Vivar*

I. INTRODUCCION

Como norma general, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. En otras palabras, todo gasto o costo que se deduzca de la renta bruta de tercera categoría debe ser necesario para producir la renta gravada o para mantener la fuente productora de ésta.

Como es sabido, la empresa es fuente generadora de rentas. Y la definición clásica de empresa es la combinación de capital y trabajo. Siendo el trabajo una fuente generadora de rentas, es lógico que los gastos incurridos por concepto de remuneraciones y pagos al personal de una empresa sean perfectamente deducibles de la renta bruta para determinar la renta neta de tercera categoría.

En este punto el Derecho Tributario ingresa al terreno del Derecho Laboral. Tal como lo ha señalado Daniel Ulloa Millares en un artículo reciente, los conceptos elaborados por ambas disciplinas no son excluyentes, a pesar de que responden a naturalezas diferentes, siendo necesario encontrar puntos comunes para lograr interpretaciones coherentes.¹ Justamente eso es lo que intentaremos lograr en el presente trabajo, con uno de los conceptos más típicos del Derecho Laboral: los beneficios sociales.

* Abogado – Estudio Ferrero.

¹ ULLOA MILLARES, Daniel. Derecho Laboral y Derecho Tributario. Revista Análisis Tributario, Vol. XVII, No. 203, Lima, Diciembre 2004, p. 20.

Todo beneficio social es un derecho laboral, pero no todo derecho laboral es un beneficio social. Partir de esta premisa inicial es fundamental para poder determinar los alcances del término “beneficios sociales”, el cual ha sido utilizado en forma poco ordenada no sólo por los operadores del Derecho sino por nuestra propia legislación, ya sea laboral, tributaria o incluso concursal.

Así tenemos por ejemplo que la remuneración que percibe un trabajador por la prestación de sus servicios es un derecho laboral, pero no un beneficio social. Cuando un trabajador o ex trabajador inicia un proceso judicial reclamando el pago de remuneraciones insolutas no podemos afirmar que haya entablado un reclamo de beneficios sociales.

Lo mismo sucede con las sumas de dinero entregadas al trabajador como condición de trabajo para la prestación de sus servicios. Los viáticos, gastos de representación, movilidad, etc., constituyen ingresos económicos que percibe el trabajador y de los cuales debe dar cuenta al empleador, pero de ninguna manera podemos calificarlos como beneficios sociales, aún así su otorgamiento haya sido expresamente pactado vía convenio colectivo.

Es claro que la compensación por tiempo de servicios (CTS) es el beneficio social peruano por excelencia. Pero, la definición y la naturaleza jurídica de los beneficios sociales no se desprenden fácilmente ni de la legislación positiva ni de la doctrina nacional. Ello es el motivo por el cual se discute si figuras tales como las vacaciones trucas, las gratificaciones legales o la indemnización por despido arbitrario deben ser calificadas como beneficios sociales o no.

En el siguiente señalamos por qué consideramos necesario definir a los beneficios sociales como gasto deducible en materia del Impuesto a la Renta.

II. PROBLEMÁTICA

La definición precisa de lo que debemos entender por beneficios sociales dista mucho de ser un exceso de purismo jurídico. Veamos por qué.

El inciso j) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Im-

puesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes.

Según dicho inciso, para deducir los beneficios sociales rige el criterio de lo devengado, toda vez que se toma en cuenta el derecho a percibir el ingreso por parte del trabajador, que no necesariamente coincide con el momento en que se realiza el pago efectivo.

No obstante ello, a renglón seguido el inciso l) del mismo artículo precisa que son deducibles los 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.

Sin embargo, para este inciso, estas “retribuciones” podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, lo que en buena cuenta es la aplicación del criterio de lo percibido.

Ahora bien, las “retribuciones” a las que hace referencia el citado inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al incluir 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, ¿no constituyen acaso beneficios sociales? ¿Cuáles son entonces los beneficios sociales a los que se refiere el inciso j) del mismo artículo, para cuya deducción regiría el criterio de lo devengado?

Por su parte, el inciso v) del propio artículo 37 reitera el criterio de lo percibido cuando señala que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

De otro lado, el Tribunal Fiscal mediante Resolución No. 958-2-99 del 20 de diciembre de 1999 ha establecido que la compensación por tiempo de servicios (CTS) y las vacaciones tienen la calificación de beneficios so-

ciales. No obstante ello, según el Decreto Legislativo No. 688, Ley de Consolidación de Beneficios Sociales, los beneficios sociales son tres: el seguro de vida, la ya derogada bonificación por tiempo de servicios y la compensación por tiempo de servicios (CTS).

De otro lado, ya en materia concursal, el artículo 42.1 de la Ley No. 27809, Ley General del Sistema Concursal, establece que en los procedimientos de disolución y liquidación, las remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores tienen el primer orden de preferencia en el pago de los créditos. Ello en virtud de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución Política del Perú según el cual el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquiera otra obligación del empleador.

¿Qué debemos entender entonces por beneficios sociales en materia del Impuesto a la Renta? Intentaremos arribar a una respuesta tanto desde una óptica doctrinaria como desde una perspectiva legal positiva.

III. ASPECTOS DOCTRINARIOS

En un artículo titulado “Los Beneficios Sociales: Análisis Comparativo”, Jorge Toyama Miyagusuku coincide con nosotros cuando señala que los beneficios sociales constituyen un concepto de uso coloquial pero que, jurídicamente, importa una tarea nada conciliadora de determinación de uniformidad en el criterio interpretativo.²

A continuación, Toyama Miyagusuku expone las posiciones que se han esgrimido tratando de delinear los alcances del término “beneficios sociales”, posiciones que clasifica en cinco criterios:

Criterio restrictivo.- Según este criterio son beneficios sociales solamente los conceptos detallados como tales en el Decreto Legislativo No. 688, Ley de Consolidación de Beneficios Sociales, vale decir, el seguro de vida, la derogada bonificación por tiempo de servicios y la compensación por tiempo de servicios (CTS).

² TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Los beneficios sociales: análisis comparativo. Revista Advocatus, Lima, 2001, No. 4, p. 201.

Criterio amplio.- De acuerdo con este criterio, todo complemento y suplemento, independientemente del nombre o modalidad de entrega, es un beneficio social.

Criterio diferenciado.- Este criterio establece la diferenciación entre la remuneración y los beneficios sociales.

Criterio excluyente.- Según dicho criterio el único beneficio social es la compensación por tiempo de servicios (CTS).

Criterio legal.- Según el cual, los beneficios sociales son aquellos beneficios cuyo origen es legal.

Luego de analizar los pros y contras de los criterios arriba mencionados, Toyama Miyagusuku concluye que “los beneficios sociales son todos aquellos conceptos que perciben los trabajadores por o con ocasión del trabajo dependiente. No importa su origen (legal o convencional); el monto o la oportunidad de pago; la naturaleza remunerativa del beneficio; la relación de género-especie; la obligatoriedad o voluntariedad; etc., lo relevante es lo que percibe el trabajador por su condición de tal”.³

Según Toyama Miyagusuku entonces, los beneficios sociales se deben apreciar con independencia de la fuente u origen, la cuantía, la duración, los trabajadores comprendidos, y siempre que tengan un contenido patrimonial claro, en dinero o en especie.

Por otra parte, siguiendo un razonamiento distinto, Raúl Saco Barrios sostiene en su artículo “Remuneración y Beneficios Sociales” que la expresión beneficios sociales alude a las conquistas sociales “o cualesquiera otras ventajas atribuibles al trabajador por causa del trabajo, distintas de la mera remuneración o simple pago por la labor recibida (y, por extensión, de cualesquiera otros conceptos de naturaleza salarial), de las condiciones de trabajo (jornada, descansos remunerados, ambiente de trabajo, etc.) y de las indemnizaciones laborales (por despido arbitrario, por no haber disfrutado del descanso vacacional, etc.)”.⁴

³ TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Ob. cit., p. 202.

⁴ SACO BARRIOS, Raúl. Remuneración y beneficios sociales. Lumen Revista de la Facultad de Derecho UNIFE, Lima, Diciembre 2001, No. 3, p. 147.

A continuación Saco Barrios sostiene que la legislación nacional contempla como beneficios sociales el seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios (CTS) y la participación en las utilidades, basándose para ello en lo establecido por el Anteproyecto de la Ley General de Trabajo.

Respetando las diferentes interpretaciones que el tema permite, personalmente opinamos que todo ingreso que el trabajador recibe de parte de su empleador puede ser clasificado dentro de uno de los siguientes conceptos:

- a) **Remuneración.**- Se entiende por remuneración el íntegro de lo que el trabajador percibe como contraprestación por sus servicios, en dinero o en especie y siempre que sea de su libre disposición. Bajo esta definición amplia pero certera tienen calidad de remuneración las gratificaciones legales de julio y diciembre, la asignación familiar y las vacaciones, por citar algunos ejemplos.

Ahora bien, un ingreso percibido por el trabajador y que sea de su libre disposición puede no tener naturaleza remunerativa, por mandato expreso de la ley. Tal es el caso por ejemplo de la participación en las utilidades de la empresa. En este caso, a pesar de que dicho ingreso es de libre disposición por parte del trabajador, no constituye remuneración para ningún efecto legal, por disposición expresa de la ley.

- b) **Condición de trabajo.**- Es aquel ingreso entregado por el empleador como requisito indispensable para que el trabajador pueda prestar sus servicios. El trabajador debe dar cuenta al empleador del destino otorgado a dicho ingreso. Son ejemplos típicos de condición de trabajo las sumas entregadas al trabajador por concepto de viáticos o movilidad.
- c) **Indemnización.**- Es toda suma entregada por el empleador al trabajador a título de reparación por algún daño ocasionado. Generalmente es establecida legalmente, como es el caso de la indemnización por despido arbitrario o la indemnización por falta de goce vacacional, aunque nada obsta para que sea pactada convencionalmente.
- d) **Liberalidad.**- Debemos entender por liberalidad toda suma entregada por el empleador al trabajador, sin estar obligado a hacerlo. Ejemplos

típicos son la compensación graciosa y voluntaria, las gratificaciones extraordinarias, las canastas familiares, etc.

Ahora bien, es preciso tener en cuenta que jurisprudencialmente se ha establecido que si una liberalidad es otorgada por dos años consecutivos, se convierte en una obligación para el empleador. Siguiendo nuestro esquema, el carácter imperativo que adquiere lo que originalmente era una liberalidad, la convierte en un concepto remunerativo.

- e) **Beneficio social.**- Una primera aproximación sería señalar que constituye beneficio social todo ingreso que recibe el trabajador que no esté incluido en alguno de los conceptos anteriores. Sin embargo las definiciones *contrario sensu*, al no ser específicas y requerir de otros conceptos pecan de imprecisión.

Nuestros jueces entienden por beneficio social toda suma que el empleador adeuda al trabajador con motivo del cese. Sin embargo, ya hemos visto que la remuneración insoluta puede ser una suma adeudada por el empleador al trabajador con motivo del cese pero no constituye un beneficio social. De otro lado, la compensación por tiempo de servicios (CTS) es un beneficio social y una parte es de libre disposición del trabajador sin ser necesario el cese del mismo. La definición jurisprudencial, si bien nos da mayores luces tampoco es precisa.

Resulta entonces indispensable revisar nuestra legislación positiva a efectos de determinar la definición de beneficios sociales en el Perú.

IV. LEGISLACION LABORAL VIGENTE

El Decreto Legislativo No. 688, Ley de Consolidación de Beneficios Sociales, publicado el 11 de mayo de 1991, establece que los beneficios sociales son tres:

- el seguro de vida (también conocido como Vida-Ley);
- la bonificación por tiempo de servicios (derogada mediante Ley No. 26513 del 28 de julio de 1995)
- la compensación por tiempo de servicios (CTS).

Bajo dicho orden de ideas, siguiendo el criterio restrictivo que menciona Toyama Miyagusuku, los beneficios sociales en el Perú serían únicamente el seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios (CTS) y la bonificación por tiempo de servicios (que si bien es cierto ya fue derogada, se mantiene para aquellos trabajadores que al momento de su vigencia ganaron el derecho a percibirla).

Asimismo, dicho criterio concuerda perfectamente con nuestra clasificación de los ingresos que el trabajador recibe de parte de su empleador, clasificación planteada en el punto anterior del presente trabajo.

No obstante ello, el Decreto Legislativo No. 713, norma que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, y que fuese publicada el 8 de noviembre de 1991 (esto es, con posterioridad al Decreto Legislativo No. 688), establece en su segundo considerando textualmente lo siguiente: “las normas constitucionales y la legislación laboral nacional consagran, **entre otros beneficios sociales**, el descanso semanal remunerado, los feriados no laborales y las vacaciones anuales pagadas” (el subrayado en negritas es nuestro).

Según lo expuesto, aparte del seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios y la bonificación por tiempo de servicios serían también beneficios sociales la remuneración por descanso semanal, los feriados no laborales y las vacaciones. Si bien puede argumentarse válidamente que la mención de la calidad de beneficios sociales de dichos derechos laborales aparece en la parte considerativa y no en la parte propiamente normativa del Decreto Legislativo No. 713, ello es una evidencia palpable del caminar vacilante del legislador en la materia.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución Política de 1993 establece que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquiera otra obligación del empleador. Con ello, se diferencia constitucionalmente el concepto “remuneración” del concepto “beneficios sociales”.

De otro lado, la Ley No. 26636, Ley Procesal del Trabajo, modificada por Ley No. 27242, al desarrollar la competencia de los Juzgados de Trabajo, hace referencia en su artículo 4.2.d al pago de remuneraciones y beneficios económicos. Si bien esta norma puede confundir con el término

empleado, mantiene la diferenciación entre remuneración y beneficios.

Por último, el Decreto Legislativo No. 856, norma de desarrollo constitucional que precisa los alcances y prioridades de los créditos laborales y que fuese publicada el 4 de octubre de 1996, establece en el primer párrafo del artículo 1 lo siguiente: “Constituyen créditos laborales las remuneraciones, la compensación por tiempo de servicios, las indemnizaciones y en general los beneficios establecidos por ley que se adeudan a los trabajadores.”

La norma menciona hasta cuatro figuras:

- las remuneraciones;
- la compensación por tiempo de servicios (CTS);
- las indemnizaciones; y,
- los “beneficios establecidos por ley”.

Es obvio que para dicho Decreto Legislativo No. 856 tanto la compensación por tiempo de servicios (CTS) como las indemnizaciones constituyen parte de los “beneficios establecidos por ley”, los cuales, siguiendo el texto constitucional, a su vez se diferencian de las remuneraciones, teniendo ambas figuras, las remuneraciones y los “beneficios establecidos por ley” la categoría de créditos laborales.

Ahora bien, es preciso determinar si estos “beneficios establecidos por ley” son los beneficios sociales que estamos intentando definir.

El tercer considerando del citado Decreto Legislativo No. 856 hace referencia expresa al artículo 24 de la Constitución Política del Perú, el mismo que señala que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tienen prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador.

Una interpretación literal del Decreto Legislativo No. 856 podría argumentar que para dicha norma los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley (tales como la compensación por tiempo de servicios y las indemnizaciones), diferenciándolos de los beneficios establecidos convencionalmente. Únicamente las remuneraciones y los beneficios establecidos por ley (beneficios sociales) tienen prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador, mas no así los beneficios

establecidos convencionalmente. Al ser el Decreto Legislativo No. 856 una norma de igual jerarquía y posterior al Decreto Legislativo No. 688, primaría la nueva definición establecida por el Decreto Legislativo No. 856.

Recapitulando, el concepto de remuneración se diferencia del concepto de beneficios sociales. Ello es en buena cuenta la aplicación del criterio diferenciado del que habla Toyama Miyagusuku. A su vez, los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley, tales como la compensación por tiempo de servicios (CTS), la indemnización por despido arbitrario, el seguro de vida, las vacaciones, las gratificaciones, la participación en las utilidades de la empresa y demás derechos laborales establecidos por ley, diferenciándolos de los beneficios establecidos convencionalmente. En otras palabras, siguiendo con la clasificación esbozada por Toyama Miyagusuku, dentro del criterio diferenciado se aplica el criterio legal. Dicho sea de paso, este es el razonamiento adoptado por las comisiones de procedimientos concursales del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (IN-DECOPI).

Mención aparte y final merece el hecho de que el Anteproyecto de la Ley General de Trabajo retorna saludablemente al criterio restrictivo, diferenciando la remuneración de los beneficios sociales y estableciendo expresamente que estos últimos son tres:

- el seguro de vida
- la compensación por tiempo de servicios (CTS)
- la participación en las utilidades.

Con buen criterio, el Anteproyecto de la Ley General de Trabajo deja de lado la derogada bonificación por tiempo de servicios y califica como beneficio social a la participación en las utilidades. Este último concepto, pese a constituir un ingreso percibido por el trabajador y de libre disposición, actualmente no tiene naturaleza remunerativa por mandato expreso de la ley.

V. LEGISLACION DEL IMPUESTO A LA RENTA

Tal como lo señaláramos en el punto II del presente trabajo, el inciso j)

del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes (criterio de lo devengado).

En ese sentido, la definición de los beneficios sociales es importante toda vez que el inciso f) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no es admitida.

Ahora bien, hemos concluido que, para nuestra legislación laboral vigente, los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley, tales como la compensación por tiempo de servicios (CTS), la indemnización por despido arbitrario, el seguro de vida, las vacaciones, las gratificaciones, la participación en las utilidades de la empresa y demás derechos laborales siempre que hayan sido consagrados legalmente. En consecuencia, toda asignación destinada a constituir provisiones para cualquiera de los conceptos señalados líneas arriba será deducible.

De prosperar el criterio restrictivo que propone el Anteproyecto de la Ley General del Trabajo, los beneficios sociales serían únicamente el seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios (CTS) y la participación en las utilidades. Todos los demás conceptos no tendrán la calidad de beneficios sociales, por lo que no serían deducibles las asignaciones destinadas a constituir provisiones por dichos conceptos.

Por otro lado, el inciso l) del mismo artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que son deducibles los 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 (criterio de lo percibido).

Al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 958-2-99 del 20 de diciembre de 1999 interpreta que dicho inciso se refiere únicamente a aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que constituyen una liberalidad del empleador, mas no a las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tie-

nen el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas. Al tratarse de liberalidades del empleador, no son beneficios establecidos por ley por lo que no califican como beneficios sociales.

Si bien la interpretación que hace el Tribunal Fiscal guarda coherencia con el esquema propuesto, consideramos que dicho criterio no fluye de la simple lectura del inciso en cuestión. Por tal motivo, creemos que será necesaria una modificación legislativa con el objeto de precisar el carácter de liberalidad de dichas retribuciones.

Por último, en lo que respecta a las remuneraciones así como los beneficios establecidos convencionalmente, dichos conceptos serán deducibles por mandato expreso del inciso v) del propio artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. Rige aquí el criterio de lo percibido.

Por último, resulta necesario confrontar lo señalado entre el inciso j) y el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, pues aparentemente habría una contradicción.

En efecto, ya hemos dicho que según lo establecido por el inciso j) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, la sola provisión de los beneficios sociales es deducible, sin estar condicionada dicha deducción al pago o retención. Ello, en aplicación del criterio de lo devengado.

De otro lado, también hemos señalado que el inciso v) del propio artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta condiciona la deducción de los gastos que para su perceptor constituyan rentas de quinta categoría al pago efectivo de los mismos, es decir, el criterio de lo percibido.

Ahora bien, los beneficios sociales constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor. Si ello es así, ¿cuál de los dos incisos debe primar? ¿Podremos deducir las provisiones por beneficios sociales que aún no han

sido pagados, aún así el inciso v) establece expresamente que para deducir pagos que constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor deben haberse pagado efectivamente?

Consideramos que por aplicación del principio jurídico según el cual una norma especial prima sobre una norma general, la sola provisión de los beneficios sociales es deducible, aún así dichos beneficios sociales no hayan sido efectivamente pagados aún. Veamos por qué.

El inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta hace las veces en el presente caso de una norma de carácter general. En efecto, el citado inciso establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. El inciso se refiere a diversas rentas, tales como las de segunda y cuarta categoría, aparte de las rentas de quinta categoría.

En otras palabras, el inciso v) tiene alcances que trascienden al Derecho Laboral (rentas de quinta categoría) y que incluyen al Derecho Societario (rentas de segunda categoría) y al Derecho Civil (rentas de cuarta categoría). A mayor abundamiento, los beneficios sociales constituyen tan sólo un tipo de rentas de quinta categoría. En efecto, según lo desarrollado en los párrafos precedentes, conceptos tales como la remuneración y los beneficios establecidos convencionalmente clasifican como rentas de quinta categoría pero no constituyen beneficios sociales.

Por el contrario, el inciso j) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere única y exclusivamente a los beneficios sociales. Es decir, es indudable que en el presente caso, dicho inciso hace las veces de norma especial.

Bajo el orden de ideas expuesto, confrontando el inciso j) con el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser norma especial primará el inciso j). En ese sentido, la sola provisión de los beneficios sociales será deducible, aún así dichos beneficios no hayan sido efectivamente pagados a los trabajadores. A una conclusión similar arriba Jorge Luis Picón Gonzales en su reciente libro

“Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial”.⁵

Ahora bien, es preciso tener en cuenta que la Octava Disposición Final del Decreto Legislativo No. 945, norma que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, habría interpretado que en el caso concreto de la participación en las utilidades, el pago se encontraría sujeto a la condición prevista en el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, la participación en las utilidades estaría sujeta a lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por mandato expreso.

VI. CONCLUSIONES

1. Originalmente, los beneficios sociales en el Perú eran el seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios (CTS) y la bonificación por tiempo de servicios, de acuerdo con lo establecido en el Decreto Legislativo No. 688, Ley de Consolidación de Beneficios Sociales.
2. Debido a las modificaciones legales introducidas por el Decreto Legislativo No. 856, norma de desarrollo constitucional que precisa los alcances y prioridades de los créditos laborales, podemos interpretar que para la legislación laboral peruana vigente los beneficios sociales son todos aquellos beneficios establecidos por ley, tales como la compensación por tiempo de servicios (CTS), la indemnización por despido arbitrario, el seguro de vida, las vacaciones, las gratificaciones, la participación en las utilidades y demás derechos laborales establecidos por ley.
3. Bajo dicho orden de ideas, los beneficios sociales se diferencian de la remuneración y de los beneficios establecidos convencionalmente.
4. En consecuencia, debemos entender que hoy en día los beneficios sociales a los que hace referencia el inciso j) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta son todos aquellos

⁵ PICÓN GONZALES, Jorge Luis. Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo... Lima: Dogma Ediciones, p. 189.

beneficios establecidos por ley diferentes de la remuneración y de los beneficios establecidos convencionalmente.

Según dicho inciso, para deducir los beneficios sociales rige el criterio de lo devengado, toda vez que se toma en cuenta el derecho a percibir el ingreso por parte del trabajador, que no necesariamente coincide con el momento en que se realiza el pago efectivo.

Si prospera el criterio restrictivo que propone el Anteproyecto de la Ley General del Trabajo, los beneficios sociales serían únicamente el seguro de vida, la compensación por tiempo de servicios (CTS) y la participación en las utilidades.

5. Por su parte, cuando el inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles los 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, se refiere únicamente a los actos de liberalidad por parte del empleador, por lo que dichas retribuciones no califican como beneficios sociales.

Estos actos de liberalidad podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, lo que en buena cuenta es la aplicación del criterio de lo percibido.

6. Por último, las remuneraciones propiamente dichas así como los beneficios establecidos convencionalmente son deducibles por mandato expreso del inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dicho inciso establece que los gastos o costos que constituyan para suceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio (criterio de lo percibido).

Lima, febrero de 2005

VII. BIBLIOGRAFIA

- PICÓN GONZALES, Jorge Luis. Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo... Lima: Dogma Ediciones. Primera edición, 2004. 287 pp.
- SACO BARRIOS, Raúl. Remuneración y beneficios sociales. En: Lumen Revista de la Facultad de Derecho UNIFE, Lima, Diciembre 2001, No. 3.
- TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Los beneficios sociales: análisis comparativo. En: Revista Advocatus, Lima, 2001, No. 4.
- ULLOA MILLARES, Daniel. Derecho Laboral y Derecho Tributario. En: Revista Análisis Tributario, Vol. XVII No. 203, Lima: AELE, Diciembre 2004.