

Hacia una Definición de los Beneficios Sociales Como Gasto Deducible del Impuesto a la Renta

Ramón Bueno Tizón*

En el presente artículo el autor analiza la problemática de los beneficios sociales en nuestro país, determinando a qué beneficios sociales se refiere el texto único y ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a la luz de los criterios que engloba la legislación laboral vigente y las últimas tendencias jurisprudenciales del Tribunal Fiscal con respecto a los beneficios sociales. De esta forma, el autor busca establecer que tipos de beneficios sociales son susceptibles de constituir un gasto deducible del Impuesto a la Renta.

I. Introducción

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, 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 coherentes¹. Justamente eso es lo que intentaremos lograr en el presente trabajo, con uno de los conceptos más típicos del Derecho Laboral: los beneficios sociales.

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, aun 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

* Presidente de la Comisión de Competencia Desleal del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección del consumidor (INDECOPI)

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

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 trunca, las gratificaciones legales o la indemnización por despido arbitrario deben ser calificadas como beneficios sociales o no.

En el siguiente trabajo señalaremos 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 porqué.

El inciso j) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto 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 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 había establecido que la compensación por tiempo de servicios (CTS) y las vacaciones tenían la calificación de beneficios sociales. 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). Recientemente, mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 07719-4-2005, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de enero de 2006 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, emitida sobre la base del Acuerdo de Sala Plena No. 2005-35 del 24 de octubre de 2005, se ha establecido un nuevo criterio para la deducción de las vacaciones. Según este nuevo criterio, las vacaciones entendidas como descanso físico constituyen un beneficio social, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración y no la de un beneficio social.

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.

Resulta entonces por demás necesario determinar qué debemos entender 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 interpretativo².

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:

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

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).

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

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.

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

3 TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Op. 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

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. Legislación 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 laborables 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.

"(...) siguiendo el criterio restrictivo beneficios sociales en el Perú serían únicamente el seguro de vida, la (CTS) y la bonificación por tiempo de servicios"

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.

Resumiendo, 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 (INDECOPI).

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. Legislación 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 debería ser 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.

Sin embargo, según Resolución del Tribunal Fiscal No. 07719-4-2005, y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que las vacaciones entendidas como descanso físico constituyen un beneficio social, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración y no la de un beneficio social. En consecuencia, para que sean deducibles las remuneraciones vacacionales, deberá cumplirse con el requisito del pago previo dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. Analizaremos esta Interpretación con mayor detalle en el siguiente punto del presente trabajo.

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 tienen 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 necesario realizar 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.

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 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.

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

VI. Interpretación Del Tribunal Fiscal

6.1 Criterio original

Según el criterio original, las remuneraciones vacacionales eran consideradas como beneficios sociales. En ese sentido, al amparo de lo establecido en el inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, las asignaciones destinadas a constituir provisiones para vacaciones (como beneficio social) eran deducibles como gasto. Para que procediera la deducción no se requería el pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta. En otras palabras, para el caso específico de las vacaciones, no era de aplicación el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (según el cual los gastos que constituyan para su perceptor rentas de 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). Dicho criterio había sido corroborado por el Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena No. 2005-28 del 9 de agosto de 2005.

Dicho criterio se condecía con el razonamiento expuesto en los puntos precedentes del presente trabajo.

6.2 Resolución del Tribunal Fiscal No. 07719-4-2005

Ahora bien, mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 07719-4-2005, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de enero de 2006 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido un nuevo criterio para la deducción de las vacaciones.

Según este nuevo criterio, las vacaciones entendidas como descanso físico constituyen un beneficio social, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración y no la de un beneficio social.

El nuevo criterio se basa en el Acuerdo de Sala Plena No. 2005-35 del 24 de octubre de 2005. Según dicho acuerdo, existen tres conceptos relacionados con las vacaciones:

- 1) Las vacaciones entendidas como descanso físico o descanso vacacional, que es el derecho que tienen los trabajadores a un período de descanso como consecuencia de haber laborado durante un año, sin que dicho período de descanso signifique interrupción o ruptura del vínculo laboral.
- 2) La remuneración vacacional, que es el pago correspondiente al período vacacional, que asciende a un monto equivalente al que el trabajador hubiera percibido habitualmente de haber continuado laborando o aun cuando no hubiere hecho uso de su descanso.

- 3) La gratificación vacacional, que es el pago adicional a la remuneración vacacional otorgándose únicamente con ocasión del goce del descanso vacacional y tiene por fundamento solventar los mayores gastos en los que incurren los trabajadores por sus actividades de recreo y esparcimiento desarrolladas durante el período de descanso vacacional.

“Según este nuevo criterio las vacaciones entendidas como descanso físico constituyen un beneficio social mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración (...).”

En ese sentido, prosigue el Acuerdo, las vacaciones entendidas como descanso físico son un beneficio social debido a que están establecidas como resguardo y protección de la salud de los trabajadores y de preservación de la comunidad, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración, ya sea que se la entienda como remuneración diferida por pagarse como contraprestación por el trabajo realizado en el período en el que se completa el record vacacional o remuneración inmediata por pagarse como consecuencia de la subsistencia de la relación laboral no obstante el descanso físico.

En consecuencia, concluye el Acuerdo, la naturaleza de la remuneración vacacional es la de una auténtica remuneración y no la de un beneficio social. Sustenta el Acuerdo dicha conclusión con definiciones doctrinarias sobre la remuneración vacacional, citando incluso el artículo 15 del Decreto Legislativo No. 713, Ley de Consolidación de Normas sobre Descansos Remunerados de los Trabajadores sujetos al Régimen de la Actividad Privada, el cual señala que la “remuneración vacacional” es equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando.

6.3 Nuestra opinión

No podemos estar de acuerdo con la presente interpretación que efectúa el Tribunal Fiscal sobre la naturaleza jurídica de la remuneración vacacional.

Desde nuestro punto de vista, las vacaciones, ya sea el descanso físico como la remuneración vacacional, constituyen un beneficio establecido por ley (es decir, un beneficio social) distinto al concepto de remuneración propiamente dicho.

Debemos entender 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. Dicho concepto debe ser diferenciado de los beneficios sociales, que son los beneficios establecidos por ley distintos de la remuneración. A esta conclusión se llega luego de una interpretación sistemática e integral de nuestra legislación positiva vigente, entre cuyas normas tenemos la Constitución Política, el Decreto Legislativo No. 713 y el Decreto Legislativo No. 856, analizados detalladamente en el punto IV del presente trabajo.

El Tribunal Fiscal diferencia tres conceptos en relación con las vacaciones: el descanso físico, la remuneración vacacional y la gratificación vacacional. Al respecto, debemos manifestar que la gratificación vacacional, tal como lo define el Tribunal Fiscal, no es un concepto contemplado en nuestra legislación laboral positiva. Asimismo, el hecho de que el Decreto Legislativo No. 713 se refiera a la "remuneración vacacional" como el equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando, no enerva la naturaleza jurídica de beneficio social o beneficio establecido por ley propio de la remuneración vacacional, distinto de la remuneración.

Bajo el orden de ideas expuesto, y a efectos de evitar eventuales dualidades de criterios como el recientemente expuesto, reiteramos la necesidad de una definición legislativa para determinar qué debemos entender por *beneficios sociales en materia del Impuesto a la Renta*.

6.4 Implicancias prácticas del nuevo criterio del Tribunal Fiscal

Siguiendo el nuevo criterio establecido por el Tribunal Fiscal, teniendo en cuenta su presunta condición de remuneración y por tanto de rentas de quinta categoría, las remuneraciones vacacionales serán deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, para que sean deducibles las remuneraciones vacacionales, deberá cumplirse con el requisito del pago previo dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, según lo dispuesto por el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la citada Ley no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago del Impuesto a la Renta, dentro de los plazos establecidos. En otras palabras, si la empresa cumplió únicamente con retener y pagar el Impuesto, podrá deducir como gasto la remuneración vacacional aun no pagada al trabajador.

En este punto es preciso manifestar que el Reglamento excede los alcances de la ley. Si bien en virtud del

principio de legalidad del Derecho Administrativo, la SUNAT no está facultada para realizar dicho tipo de análisis jurídico, debiendo limitarse a aplicar el texto legal de la norma reglamentaria tal cual, es necesario tener presente que existe la posibilidad de un cuestionamiento posterior de dicha norma reglamentaria por parte del Tribunal Fiscal. De suceder ello, las empresas que se hubiesen basado en la norma reglamentaria para deducir como gasto remuneraciones vacacionales no pagadas a los trabajadores (pero habiendo retenido y pagado el Impuesto a la Renta), deberán presentar las rectificatorias respectivas y pagar los intereses correspondientes. Si bien la posibilidad es remota, es necesario tenerla presente.

Por último, es preciso mencionar que el 6 de agosto de 2006 fue publicada la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04123-1-2006, según la cual, al amparo del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, se procedió a eximir de intereses y sanciones a aquellos deudores tributarios que en aplicación de la interpretación incorrecta de los alcances del inciso j) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, hubieran deducido para efecto del Impuesto a la Renta, remuneraciones vacacionales devengadas pero impagas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente. Los intereses que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los 10 días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a *infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado*. Dicho plazo venció el 18 de agosto de 2006.

VII. 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, deberíamos 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 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.

Sin embargo, según el último criterio adoptado por el Tribunal Fiscal mediante RTF No. 07719-4-2005, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de enero de 2006 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, las vacaciones entendidas como descanso físico constituyen un beneficio social, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración y no la de un beneficio social. Teniendo en cuenta su presunta condición de remuneración y por tanto de rentas de quinta categoría, las remuneraciones vacacionales serán deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, para que sean deducibles las remuneraciones vacacionales, deberá cumplirse con el requisito del pago previo dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

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.

7. 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 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.

VIII. Bibliografía

- 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. 