

# La “Planilla de Movilidad” como Sustento para Acreditar Gastos

## La Deducción sin Comprobante de Pago cuando constituye Condición de Trabajo

Enrique Alvarado Goicochea\*

*“El autor realiza un análisis del inciso a1) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que regula los egresos por concepto de movilidad que realizan las personas jurídicas, deducibles para el cálculo del Impuesto a la Renta de 3° Categoría. El presente trabajo explica el tratamiento previo de dichos gastos antes de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta, la vinculación de éstos con el concepto de condición de trabajo, su comparación con el libro de planillas, los límites a estos gastos y su influencia en el Impuesto a la Renta de 5° Categoría.”*

### Antecedentes

Uno de los principales problemas que enfrentan las empresas en el desarrollo de sus labores, es la dificultad que tienen de acreditar formalmente determinados gastos, los cuales, por cierto, están relacionados con la actividad de la empresa y resultan necesarios para la generación de renta gravada; sin embargo, no pueden ser sustentados con comprobantes de pago, debido fundamentalmente a la informalidad.

Precisamente uno de estos egresos a los que hacemos alusión en el párrafo anterior se encuentra representado en los gastos de movilidad en los que incurren los trabajadores para el desempeño de sus funciones, entre otros, para los trámites de mensajería, gestiones de cobranza y el pago de cuentas.

Circunstancia que originaba que frente a la falta de claridad normativa y ante la ausencia de entrega de comprobantes de pago por los servicios de movilidad requeridos (taxi por ejemplo) muchos contribuyentes (empresas) optaban por atribuir esos montos como parte de la remuneración de los trabajadores involucrados o en su caso, efectuaban el reparo respectivo, adicionando dichas cantidades en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Opciones que desde nuestra perspectiva eran incorrectas, toda vez que originaban un sobre costo financiero innecesario. En el primer caso, para el trabajador, pues éste incrementaba injustamente su remuneración pudiendo afectarse con el impuesto a la renta de quinta categoría y en el segundo supuesto, a la empresa, en la medida que ésta se obligaba a pagar el 30% del Impuesto a la Renta ya que el desembolso no era aceptable desde la óptica tributaria, al carecer de comprobantes de pago. Ambas formas de enfrentar este inconveniente fiscal, reiteramos no eran correctas, debido a que no se ajustaban a la naturaleza misma de dicho egreso, esto es la de una condición de trabajo.

Situación que entendemos ha cambiado a partir del 01 de enero de 2007, con la incorporación expresa dentro del inciso a1) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta de los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores, cuyo sustento alternativamente podrá efectuarse a través de la forma tradicional (comprobantes de pago) o mediante la “Planilla de Movilidad”. Es importante resaltar que esta modalidad de acreditación del gasto opera solo en la medida que se trate de personal que mantiene una relación laboral de dependencia con la empresa.

\* Master en Tributación y Política Fiscal. Abogado de la Universidad de Lima. Ex Gerente de Reclamos de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT. Actualmente Director del Informativo Caballero Bustamante.

Miembro de la IFA-Grupo Peruano y del Instituto de Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Profesor del Centro de Educación Continua de la PUCP y del Colegio de Contadores Públicos de Lima.

Es entorno a ello que se realiza el presente Informe a fin de abordar la problemática del concepto antes referido y determinar algunos inconvenientes que consideramos deben ser solucionados a la brevedad posible, ya sea a través de una norma aclaratoria o reglamentaria.

### 1. ¿Cambio Novedoso?

En principio, debemos señalar que el cambio, desde la perspectiva impositiva, no está en función a la aceptación de la deducción del gasto en sí, sino en la forma de acreditarlo, pues el sustento a partir del ejercicio gravable 2007 se podrá realizar a través de una planilla suscrita por el trabajador usuario ("Planilla de Movilidad").

En rigor, esto no constituye una novedad en materia fiscal sino un sinceramiento de la realidad que el legislador ha considerado conveniente realizar y que ha sido recogida de la reiterada jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal sobre el tema materia de comentario.

En efecto, el mencionado colegiado ha señalado como criterio rector, que los referidos gastos de movilidad realizados por los trabajadores para el cabal desempeño de sus funciones son deducibles mediante lo que se ha denominado coloquialmente "Planilla de Movilidad", siempre que guarde razonabilidad con el monto asignado y se cumpla con determinados requisitos de identificación, sin que se requiera para ello comprobante de pago alguno.

Así, a título ilustrativo podemos citar las siguientes Resoluciones:

#### a. RTF N° 8729-5-2001 de fecha 26.10.2001

En la referida resolución el colegiado manifestó el siguiente criterio: "...los montos entregados por las empresas a sus trabajadores por gastos de movilidad a fin que desempeñen las labores encomendadas constituyen un gasto vinculado con el personal, pues cumplen con las características para ser una condición de trabajo, en tanto que se trata de montos que se entregan al trabajador para el cabal desempeño de sus funciones y no constituyen un beneficio o ventaja patrimonial directa de éste, ello en concordancia con lo establecido en el Decreto Legislativo N° 650 y por tanto se encuentra sustentado con la relación existente con los trabajadores y en la razonabilidad del gasto, no exigiéndose bajo esos términos el respectivo comprobante de pago, bastando la planilla respectiva".

#### b. RTF N° 05794-5-2003 de fecha 15.10.2003

En este caso el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente: "... la labor efectuada por el personal que se encargaba de

realizar trámites de mensajería, gestiones de cobranza, entre otros, implicaba que se movilizan de un lugar a otro constantemente...que está acreditado con el registro denominado "Planilla de gastos de movilidad" (fecha, nombre del trabajador, monto otorgado, motivo y firma), que el monto otorgado cumple con el requisito de razonabilidad, por lo que tales gastos constituirían condiciones de trabajo, deducible para efecto del Impuesto a la Renta."

Tal como se puede observar de lo anteriormente expuesto, no cabe duda que en este tipo de gastos nos encontramos ante la presencia de la figura jurídica de la condición de trabajo<sup>1</sup>; de allí que en atención a la naturaleza que ostentan no requieran ser sustentados, para efectos tributarios, con comprobante de pago alguno.

### 2. Los Gastos de Movilidad y su Estrecha Vinculación con la Condición de Trabajo

Ciertamente, los gastos por movilidad que tienen por finalidad el cabal desempeño de las funciones y que no implican un beneficio de carácter patrimonial para los trabajadores constituyen una condición de trabajo. En tal sentido, la vinculación del gasto con el concepto precedentemente referido es bastante estrecha.

Sin embargo, la pregunta que surge de inmediato es ¿qué se entiende por condición de trabajo? La respuesta nos la brinda PIZARRO DIAZ<sup>2</sup> cuando señala que: "...son aquellas percepciones económicas, otorgadas tanto en dinero como en especie a los trabajadores, cuyo abono se halle vinculado directamente con necesidades del trabajo o intereses empresariales que no tiene porque soportar el trabajador. La vinculación de las condiciones de trabajo con las necesidades del servicio o con los intereses empresariales puede deberse tanto a que dichas condiciones sean necesarias para la prestación del servicio como a que las mismas faciliten la labor del trabajador..."

Adviértase que existe una diferencia sustancial entre lo que constituye una remuneración y una condición de trabajo. Sobre el particular, TOYAMA<sup>3</sup> expresa que: "La remuneración se entrega como contraprestación de los servicios del trabajador. En cambio, las condiciones de trabajo suelen entregarse para que el trabajador cumpla los servicios contratados ya sea por que son indispensables y necesarias o porque facilitan tal prestación de servicios, y pueden estar contenidos en la expresión "los gastos y materiales" necesarios –directa o indirectamente– para ejecutar el contenido de la prestación del trabajador".

Esta diferenciación, incluso, se encuentra prevista en el inciso i) del Artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, la misma que establece

1 En todo caso, ante una de las formas de expresión de la condición de trabajo.

2 PIZARRO DÍAZ, Mónica. La Remuneración en el Perú. Análisis Jurídico Laboral. Lima 2006. Ali arte gráfico publicaciones SRL. pág. 85.

3 TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. "Los conceptos no remunerativos en el ordenamiento peruano". En: Revista de Asesoría Laboral N° 109. Lima. Enero de 2000. Página 11 y siguientes.

que las condiciones de trabajo carecen de carácter contraprestativo (característica última que identifica a la remuneración). Agrega el referido dispositivo como característica adicional que, las aludidas condiciones no deben constituir beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Según se desprende de lo precedentemente señalado, los gastos de movilidad materia de comentario, constituyen una de las modalidades de la condición de trabajo. Adviértase que el concepto condición de trabajo abarca otros supuestos tales como, el uniforme del personal administrativo, los viáticos de los vendedores y la alimentación entregada a los trabajadores que laboran en campamentos mineros o petroleros y fundos agrícolas; los cuales en atención a la materia analizada no serán abordados en el presente Informe.

**“(...) los gastos de movilidad (...) constituyen una de las modalidades de la condición de trabajo.”**

### **3. Los Gastos de Movilidad y su Repercusión en el Trabajador y la Empresa**

Un tema importante de obligatorio análisis es establecer cuáles son los efectos que generan en el trabajador y en la empresa, esta asignación al servidor; teniendo como contexto el hecho que dicho desembolso, para la empresa, es deducible para propósitos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

En el primer caso, determinar si ese monto tiene que incluirse en el Libro de Planillas como concepto remunerativo y por tanto encontrarse afecto a la ONP o AFP y en su caso, si se encuentra gravado con la renta de quinta categoría. En el segundo supuesto, establecer si la empresa está sujeta a la contribución de ESSALUD y si por esa vía constituye una mayor carga para la unidad empresarial.

Al respecto, cabe precisar que los gastos de movilidad para los trabajadores tal cual ha sido delineado legislativamente, esto es, que son indispensables para la labor del trabajador y no implican una ventaja patrimonial o beneficio, constituyen según lo mencionado en los párrafos anteriores en una condición de trabajo.

De acuerdo con las normas laborales la condición de trabajo por su naturaleza no califica como remuneración y en esa medida cataloga como un concepto **no remunerativo**. La calificación antes señalada nos permite afirmar categóricamente que el monto otorgado por concepto de movilidad, con las limitantes previstas en la Ley –las cuales comentaremos posteriormente–,

no implica un mayor costo financiero para el trabajador ni para la empresa.

Veamos brevemente lo que acabamos de afirmar.

#### **3.1 Repercusiones en el Trabajador**

##### **a. Las Contribuciones Sociales**

La asignación en comento al ser considerada como un concepto no remunerativo (inciso i del Artículo 19° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios), significa que el monto entregado al trabajador no se encuentra afecto a las contribuciones sociales, en particular a la ONP ni tampoco a la AFP, en el caso que el trabajador hubiese optado por esta última alternativa.

##### **b. Incidencia en la Renta de Quinta Categoría**

Otro punto que es trascendental señalar es que al constituir la movilidad a los trabajadores como condición de trabajo, dicho monto no estará sujeto a la renta de quinta categoría, según se desprende de lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta. El referido dispositivo señala que no se consideran como rentas de quinta categoría, entre otros conceptos, los gastos de movilidad **y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores**, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

No obstante lo anterior, cabe advertir que esta regulación dispensada en materia tributaria para este tipo de gastos (inmersos en la condición de trabajo) es de carácter excepcional, pues en rigor, si bien los conceptos no remunerativos no tienen incidencia en las contribuciones sociales si lo tienen para propósitos del Impuesto a la Renta, pues en su generalidad resultan comprendidos dentro de la renta de quinta categoría, tal como lo dispone el Artículo 7° del TUO del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR concordado con el Artículo 10° del Decreto Supremo N° 001-96-TR, norma reglamentaria<sup>4</sup>.

#### **3.2 Repercusiones para el Empleador**

##### **a. Las Contribuciones Sociales y los Beneficios Sociales**

Aclarada la naturaleza de carácter laboral que ostentan las condiciones de trabajo, es decir, que constituye un concepto no remunerativo, los montos asignados por gastos de movilidad a los trabajadores materia del presente estudio, no tienen incidencia en las contribuciones sociales a cargo del empleador, específicamente en ESSALUD ni tampoco en los beneficios sociales, tales como vacaciones y Compensación por Tiempo de Servicios.

4 El referido dispositivo reglamentario dispone que el concepto de remuneración es aplicable para todo efecto legal, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

## b. El Libro de Planillas vs “Planilla de Movilidad”

Un punto importante de aclarar es que si bien existe la exigencia de carácter laboral de plasmar en el Libro de Planillas de la empresa en forma separada y según la periodicidad del pago cualquier otro pago que no tenga carácter remunerativo<sup>5</sup>, entre otros, los realizados por condición de trabajo, somos del parecer que este solo hecho no es suficiente para que el órgano administrador de tributos pueda acreditar el gasto por movilidad de los trabajadores, por tal motivo adicionalmente a tal exigencia de carácter laboral se requiere que se cuente con la “Planilla de Movilidad” para efectos tributarios.

Es importante acotar que la “Planilla de Movilidad” le permitirá a la autoridad tributaria verificar la consistencia y veracidad de los desembolsos efectuados a los trabajadores por tales conceptos, valiéndose para ello de los denominados cruces de información, los cuales se realizarían, por ejemplo, con los clientes o proveedores de la empresa.

### 4. Límites a los Gastos de Movilidad establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta

Si bien consideramos acertada la inclusión expresa de la deducción de los gastos de movilidad de los trabajadores que sirven para el cabal desempeño de sus funciones, en la medida que no constituya un incremento patrimonial para éstos y además, se permite la sustentación de dichos gastos para efectos tributarios con la denominada “Planilla de Movilidad”, lo cierto es que no encontramos justificación de carácter legal y doctrinal al hecho de colocar parámetros o límites cuantitativos a este tipo de gastos, toda vez que no resulta acorde con la verdadera naturaleza que ostenta esta asignación al trabajador ni mucho menos con el criterio de razonabilidad.

Hecho este breve pero necesario comentario, analizaremos los límites sancionados en la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales los podríamos clasificar en dos tipos: las de carácter cuantitativo y cualitativo.

#### 4.1 Límite de Carácter Cuantitativo

Una crítica que se fórmula al cambio otorgado está en relación con la limitación de carácter cuantitativo en este tipo de gasto, pues este ha quedado circunscrito a un importe diario por trabajador equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital Mensual, esto es, a S/. 20 diario<sup>6</sup> por cada servidor.

En puridad no comprendemos la racionalidad de esta medida, pues en este caso el tema cuantitativo del gasto se debe analizar en cada situación particular, ajustándose a la razonabilidad del mismo; contrariamente, somos

del parecer que esta alternativa normativa, estaría limitando el desarrollo y el accionar de las labores de la empresa, por ejemplo, en las gestiones de cobranza o el pago de deudas, resultando en muchos supuestos insuficiente esta asignación tributaria diaria; máxime si esta restricción no responde a la naturaleza misma de este desembolso que sirve precisamente para el cabal desempeño de las funciones de los trabajadores (condición de trabajo).

Así, a título ilustrativo podemos señalar el caso de las cobranzas que debe realizar la empresa, labores que generalmente se acentúan o concentran en determinados días del mes (quincenas o fin de mes) por razones de costumbre comercial, lo que implicaría desplazarse a diversos lugares para lograr dicho cometido en los mencionados días. Nótese que pese a estar vinculadas con la actividad gravada, los gastos de movilidad que los trabajadores irroguen para tal fin, en la medida que superen los S/ 20 diarios, no serían aceptados tributariamente.

Adicionalmente, debemos mencionar que la referida limitación tampoco guarda consistencia con el denominado criterio de razonabilidad, contenido en el actual Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y expresado en reiteradas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, toda vez que las asignaciones de este tipo deben ser apreciadas y evaluadas en cada caso concreto, las mismas que deben encontrarse debidamente justificadas.

Así, a título ilustrativo podemos citar la **RTF N° 01215-5-2002** mediante la cual el Tribunal Fiscal ha establecido lo siguiente: “...los gastos reparados por estos conceptos se encuentran sustentados en las planillas de liquidación de gastos de movilidad y telefonía, que se encuentran debidamente detalladas y han sido suscritas por los trabajadores beneficiarios...en esa medida no cabe condicionar su deducción a la presentación de comprobantes de pago al tratarse de montos entregados en efectivo **y en cantidad razonable al trabajador para cubrir determinados gastos que el cumplimiento de sus labores irroga...**”

En el mismo sentido se pronuncia PLÁ RODRÍGUEZ<sup>7</sup>, quien al abordar el tema de la condición de trabajo manifiesta que: “...su entrega debe ser razonable. Ciertamente estamos ante un concepto indeterminado que solamente puede definirse en cada caso concreto, pero que se relaciona con la existencia de causas objetivamente válidas y que pueden ser “demostrables y justificables”.

#### 4.2 Límite de Carácter Cualitativo

El otro límite que se ha impuesto en esta materia, es de índole cualitativo y está referido al hecho que no

5 Dispuesto en el inciso e) del Artículo 14° del Decreto Supremo N° 001-98-TR.

6 Esta cantidad puede variar, considerando el valor de la Remuneración Mínima Vital. Actualmente, asciende a S/. 500.00.

7 PLA RODRÍGUEZ, Américo. Los principios del derecho de trabajo. Depalma. Buenos Aires. 1979. Pág.273.

se aceptará la deducción a través de la “Planilla de Movilidad”, si los trabajadores tuvieran a su disposición movilidad asignada por la empresa.

En rigor, somos del parecer que esta limitación está vinculada al caso en que la empresa, a efectos que el trabajador realice plenamente su labor, le facilite o en términos de la ley le asigne una movilidad –entiéndase vehículo–, pues mediante esta medida se estaría evitando una doble deducción por el mismo concepto.

Lo anteriormente señalado, podría acontecer de la siguiente manera: La primera deducción estaría sustentada con la citada “Planilla” y la segunda con los gastos vinculados al vehículo que permite el traslado del trabajador para el cumplimiento de sus funciones. En ambos casos, si no se hubiese puesto esa barrera legislativa, permitirían un incremento del gasto que persigue el mismo fin; situación que en estricto no se justificaría.

## 5. Reflexión Final

En principio, estimamos que este nuevo cambio en la regulación de la acreditación del gasto de la movilidad asignada a los trabajadores para el cumplimiento de sus labores, mediante “La Planilla de Movilidad” resulta un gran avance y en rigor una modificación plausible; sin embargo, entendemos que la labor del legislador todavía no ha terminado y en esa medida esperamos que las interrogantes planteadas en el presente informe, desde una perspectiva eminentemente técnica y doctrinaria, atendiendo fundamentalmente a la naturaleza misma de la condición de trabajo, sean materia de modificación, en el sentido de eliminar el injustificado límite de carácter cuantitativo, en la medida que tal parámetro no guarda armonía con la naturaleza misma de la condición de trabajo, la cual no puede estar expuesta a un rígido límite cuantitativo, pues tal como lo ha expresado la doctrina laboral y la tributaria, ésta debe analizarse en cada caso particular, observando su necesidad de justificación con elementos demostrables y fehacientes 