



*“El régimen vigente de Participación de los Trabajadores en las Utilidades de su Empresa Empleadora (PTUE) busca fomentar las condiciones que estimulen la creación de nuevos puestos de trabajo, incentivar las inversiones y aumentar la competitividad internacional de nuestra economía”.*

## Análisis de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades en el Régimen del Impuesto a la Renta: Apuntes sobre su estado actual desde un enfoque integral\*

335

Marco Mejía Acosta\*\*

Empezaríamos señalando, a manera de justificación y exposición de la utilidad del presente artículo, que en los últimos años la aplicación del régimen del Impuesto a la Renta (IR)<sup>1</sup> sobre la institución de la participación de los trabajadores en las utilidades<sup>2</sup> viene generando polémicas controversias de interpretación sobre sus alcances, de allí que sea necesario repasar sus causas y cauces hasta el estado actual.

Como se sabe, la inversión de recursos puede generar rendimientos positivos susceptibles de ser distribuidos entre sus beneficiarios, una vez que estuvieran satisfechas todas las obligaciones legales correspondientes. Dicho provecho económico es conocido como utilidades y es el resultado de la gestión empresarial de entidades que tienen por objetivo la realización de actividades para la consecución de un legítimo fin lucrativo.

Las utilidades, en sentido lato, no son otra cosa que el superávit neto que fuera generado por la inversión, de modo que cada año debe determinarse si se hubieran producido utilidades, para luego proceder a efectuar el reparto de la correspondiente participación a sus inversionistas y, en caso correspondiera, a los trabajadores de las empresas conforme a Ley.

Ahora bien, el IR es un tributo del tipo directo que incide en la capacidad contributiva de los contribuyentes gravando operaciones que constituyan principalmente rentas periódicas o de flujo de riqueza, según sean personas na-

\* Dedicado a la memoria de los doctores Luis Aparicio Valdez y Aldo Vertiz Iriarte de la Revista Análisis Laboral, dos reconocidos caballeros y prestigiosos juristas, por sus incansables aportes a las relaciones laborales de modo independiente en más de tres décadas y también por su lucidez en la búsqueda de consensos en este campo, inclusive algunas veces desde la inevitable discrepancia.

\*\* Abogado, miembro del Equipo Técnico de la Revista peruana “ANÁLISIS TRIBUTARIO” editada por AELE. Segunda Especialidad en Educación Superior por la Facultad de Educación de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Básicamente conformado por el Dec. Leg. N° 774, que aprueba la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF y su Reglamento, D. S. N° 122-94-EF, así como sus respectivas normas modificatorias.

2 Es conocido que normativamente el término utilizado es “participación de los trabajadores en las utilidades”. Consideramos que la calificación más apropiada para esta institución es “participación de los trabajadores en las utilidades de su empresa empleadora” ya que define a su objeto y sujetos intervinientes.

turales o empresas respectivamente. La base imponible supone además restar a tales ingresos (renta bruta) las deducciones permitidas por Ley (fijas o abiertas), cuyo resultado es la renta neta sobre la cual debería aplicarse la tasa impositiva, todo esto en términos de un esquema muy simplificado.

A continuación revisaremos las nociones fundamentales sobre el régimen del derecho de los trabajadores de participar en las utilidades y luego presentaremos el análisis de su especial incidencia en el IR tanto para el trabajador como para su empleador.<sup>3</sup>

## I. LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN SU EMPRESA EMPLEADORA

### 1. Orígenes y base constitucional

Una influyente corriente de pensamiento del siglo XX consideró que era conveniente consolidar la idea de que los trabajadores de una empresa debían tener alguna participación adicional a las que derivan propiamente de la prestación personal del trabajo subordinado. Las razones para este planteamiento fueron diversas y no siempre consensuadas, pero lo cierto es que hoy, en gran parte de los Estados del mundo se ha reconocido como un derecho de los trabajadores la participación de alguna manera especial en su empresa empleadora (ya sea en la gestión, en la propiedad, en las utilidades o mediante otras formas). En realidad las formas de participación son múltiples, entre ellas, tenemos el reconocimiento especial de las opiniones de los trabajadores, la entrega de información a los mismos o inclusive la oferta preferente de acciones en algunos casos.

Nos parece interesante que en algunos espacios se venga discutiendo en torno a la conveniencia de mantener este esquema laboral que corresponde al siglo pasado, y si eventualmente sería apropiado y de estricta justicia ampliar este derecho no solo a los prestadores subordinados (los trabajadores), sino también a otros que muchas veces se encuentran prestando sus servicios en condiciones menos favorables pues no tienen derechos o beneficios laborales. Inclusive, el ampliar este derecho podría ser otro instrumento para luchar contra el fraude al vínculo laboral existente. Como se sabe, en el Perú, el artículo 29 de la Constitución Política (CP) de 1993 ha reconocido expresamente que los trabajadores tienen derecho a participar de las utilidades de su empresa empleadora, aunque el Estado debe promover otras formas de participación.<sup>4</sup>

## 2. Enfoque en la Economía Social de Mercado

El Tribunal Constitucional (TC) peruano ha señalado en reiteradas sentencias que, de acuerdo a una Economía Social de Mercado, el mandato constitucional implica que el Estado debe intervenir para corregir las inequidades sociales, a fin de que todos, y no unos pocos, sean partícipes de los beneficios del progreso y del desarrollo económico.<sup>5</sup>

Como consecuencia de ello, este colegiado ha precisado que, en el constitucionalismo contemporáneo, ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas *per se*. Entonces, lo importante es que dicho derecho se interprete a la luz de las cláusulas del Estado Social y Democrático de Derecho.

Por tanto, el contenido esencial del derecho de propiedad no puede determinarse únicamente bajo la óptica de los intereses particulares, sino que debe tomarse en cuenta necesariamente, el derecho de propiedad en su dimensión de función social.<sup>6</sup> Esta perspectiva ha sido señalada por el TC de manera reiterada, uniforme y clara, conforme, -por cierto- con la tendencia constitucional comparada; aunque es bueno señalar que, evidentemente, bajo la perspectiva del viejo Estado Liberal ese enfoque sería inaceptable.

El destacado profesor **Elmer Arce** ha señalado que “*es necesario encontrar un punto ideal de equilibrio material entre los derechos fundamentales del trabajador y la libertad de empresa*”.<sup>7</sup> Entonces, en términos de la vigente doctrina constitucional, es posible compatibilizar el derecho de propiedad de los empresarios, y los rendimientos que resulten de sus inversiones, con las mejores condiciones laborales de sus trabajadores, a fin de dar cumplimiento a los objetivos de un Estado Social y Democrático de Derecho que se proyecta a un Estado Constitucional. Ciertamente, resulta discutible afirmar categóricamente que con el establecimiento de la distribución obligatoria de un porcentaje de las utilidades obtenidas por las empresas a favor de sus trabajadores se logra tal objetivo, sobre todo si tomamos como referencia la normatividad laboral peruana vigente.

## 3. Fundamentos

### 3.1. Sobre su naturaleza

Nuestra CP ha elevado al nivel de derecho fundamental la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de su Empresa Empleadora (en adelante solo la “PTUE”); con lo cual el Estado tiene el deber de hacer efectiva su

3 Algunas reflexiones y datos aquí presentados forman parte del proyecto de investigación “Derecho Tributario y Relaciones Laborales” que el Equipo de Investigación de la Revista Análisis Tributario viene desarrollando para AELE bajo la responsabilidad del autor de este artículo.

4 Las anteriores Constituciones otorgaban literalmente una mayor cobertura sobre la participación de los trabajadores. El artículo 56° de la Constitución Política de 1979 señalaba que “(e)l Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en la gestión y utilidad de la empresa, de acuerdo con la modalidad de esta. La participación de los trabajadores se extiende a la propiedad en las empresas cuya naturaleza jurídica no lo impide”.

5 Cf. Sentencia recaída en el Expediente N° 8-2003-AI/TC del 11 de noviembre de 2003.

6 Cf. Sentencia recaída en el Expediente N° 48-2004-PI/TC del 1 de abril de 2005.

7 ARCE ORTIZ, Elmer. La Nulidad del Despido Lesivo de Derechos Fundamentales. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999, p. 103.

plena vigencia, así como establecer los mecanismos de su garantía y defensa en caso de transgresión.

Ahora bien, las empresas no están obligadas constitucionalmente a otorgar otro tipo de participación, pero pueden (y agregaría “deben”) hacerlo dentro de las políticas de un Buen Empleador mediante convenios o pactos laborales o, en general a través de los programas de Responsabilidad Social o Buen Gobierno Corporativo.

El reconocimiento constitucional del derecho de PTUE no es suficiente para dotarle de eficacia plena, pues su vinculación jurídica efectiva solo queda configurada a partir de su regulación legal. Por eso diríamos que en línea con la doctrina constitucional más influyente, en la CP la PTUE mantiene la condición de una declaración jurídica formal, a la que la ley infraconstitucional instrumentaliza como mandato jurídico concreto.

En tal sentido, en nuestra opinión, la naturaleza jurídica de la PTUE desde una perspectiva individual es la de ser un derecho fundamental de contenido esencial aunque no únicamente laboral cuya configuración debe ser determinada por la ley de desarrollo constitucional para asegurar su plena eficacia. De acuerdo a la estructura de la misma CP, la PTUE pertenecería al grupo de los derechos fundamentales económicos, sociales y culturales (DESC).<sup>8</sup>

### 3.2. Sobre el contenido esencial y la ley de configuración del derecho

Existen determinados derechos fundamentales cuyo contenido constitucional directamente protegido requiere ser delimitado por la ley; sea porque así lo ha previsto la propia CP (caso de su artículo 27 en relación con el derecho a la estabilidad laboral)<sup>9</sup> o en razón de su propia naturaleza (caso de los DESC). En estos supuestos nos encontramos ante las denominadas leyes de configuración de derechos fundamentales, como reiteradas veces lo ha señalado el TC. En el caso de la PTUE, la ley se convierte en un requisito *sine qua non* para la culminación de la delimitación concreta del contenido directamente atribuible de este derecho fundamental.

Ahora bien, que la PTUE deba ser determinada por Ley no significa que el legislador ordinario esté habilitado para regular de manera arbitraria este derecho a su gusto o antojo, así, siempre deberá legislarse en la vía de la construcción del proyecto constitucional. Sobre el particular se mantiene la discusión respecto a si el actual régimen normativo de la PTUE habría desvirtuado este derecho fundamental, sobre todo por no haber dado un trato igualitario a los obligados y/o los beneficiarios de la

prestación que se deriva del mismo, del mismo modo nos sumamos a esas voces críticas.

Debemos tener en cuenta que la Igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Ciertamente es también que la Igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. Es decir, el legislador puede diferenciar, pero siempre que ello no se base en elementos arbitrarios o irrazonables.

El TC ha señalado que, a efectos de concluir que en un caso concreto se está frente a la vulneración del derecho-principio a la Igualdad, habrá de utilizarse los mecanismos para determinar cuándo estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables, o cuándo frente a un trato arbitrario, caprichoso e injustificado y, por tanto, discriminatorio. Precisamente, uno de esos instrumentos a los que habrá que recurrir es al test de Razonabilidad.

En cuanto al tema de la PTUE, lamentablemente en la Sentencia recaída en el Expediente N° 10244-2005-PA/TC del 1 de diciembre de 2006 el TC ha utilizado los criterios de procedibilidad de las demandas de amparo en materia laboral<sup>10</sup> para declarar improcedente una en la que se solicitaba la inaplicación al caso concreto del régimen de la PTUE, en el sentido que dicha pretensión no era amparable porque existía una vía procedimental específica, igualmente satisfactoria, para la protección del derecho constitucional supuestamente vulnerado. Sabemos que los criterios interpretativos de la justicia ordinaria no tienen los mismos alcances que los de la justicia constitucional impartida por el TC, conforme se desprende de lo establecido en los artículos VI y VII del Código Procesal Constitucional.

Por tal razón, consideramos que el TC debería hacer una excepción a su posición sobre la improcedencia del Amparo cuando existe una vía igualmente satisfactoria,<sup>11</sup> admitir a trámite la demanda de Amparo que cuestiona la constitucionalidad al caso concreto del régimen de la PTUE, y pronunciarse sobre las perspectivas y alcances de la misma en el Estado peruano de acuerdo a una Economía Social de Mercado.

En ese orden de ideas, es claro que en un futuro cercano el TC debería emitir un fallo desarrollando su interpretación respecto a la compatibilidad o no de la actual regulación legal sobre PTUE con la CP. El análisis y examen constitucional podrían ser expuestos a propósito de un proceso de Amparo, inclusive con exhortaciones al legislador.

8 Como se sabe, los DESC son derechos fundamentales (y como tal, son derechos de la persona reconocidos por el Estado y no otorgados por éste), pero los mismos tienen la naturaleza propia de un derecho público subjetivo, con los cuales el individuo puede lograr su plena autodeterminación.

9 “Artículo 27°. La ley otorga al trabajador adecuada protección contra el despido arbitrario”.

10 Cf. Sentencia recaída en el Expediente N° 206-2005-PA/TC del 28 de noviembre de 2005.

11 Excepción que estaría justificada plenamente y no debería llevar a una “amparización laboral”. Ver los interesantes comentarios del destacado profesor Mario Pasco en PASCO COSMÓPOLIS, Mario. “Los efectos de la “Amparización”. En: Estudios sobre la Jurisprudencia Constitucional en materia laboral y previsional. Academia de la Magistratura y Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, 2004, págs. 209 a 216.

### 3.3. Sobre el Régimen Normativo

El derecho de PTUE se encuentra normado por el artículo 29 de la CP<sup>12</sup> y adicionalmente por el Dec. Leg. N° 892,<sup>13</sup> su Reglamento el D. S. N° 9-98-TR<sup>14</sup> y las normas aún vigentes del Dec. Leg. N° 677.<sup>15</sup>

Como se puede ver, este régimen normativo data de hace más de una década (cuando las relaciones económicas y el entorno político y constitucional eran distintos a los que actualmente vivimos) y por un descuido injustificable del legislador y una criticable ausencia de políticas públicas en materia laboral se ha mantenido inalterable en su esencia. Sin duda alguna no solo es conveniente, sino propiamente necesario un texto legal unificado y actualizado sobre la PTUE.

Por tanto, más que un recuento de las disposiciones laborales de la PTUE, lo que correspondería hacer es un análisis crítico a las mismas, tarea que escapa al propósito del presente artículo. Sin embargo, para un mayor entendimiento de nuestro análisis respecto al régimen del IR sobre el tema tratado, conviene abordar algunas nociones esenciales sobre la PTUE:

#### a) La finalidad

En los Considerandos del Dec. Leg. N° 892 se ha señalado que la PTUE tiene por objeto buscar la identificación de los trabajadores con la empresa y por ende el aumento de la producción y productividad de sus centros de trabajo.

Asimismo, que el régimen vigente de PTUE busca fomentar las condiciones que estimulen la creación de nuevos puestos de trabajo, incentivar las inversiones y aumentar la competitividad internacional de nuestra economía. (punto seguido)

En el estudio de las relaciones laborales se han ensayado por lo menos cinco razones para que las empresas otorguen un porcentaje de las utilidades a sus trabajadores, las mismas que han sido objeto

de duras críticas (principalmente en países en vías de desarrollo):

- (i) Por justicia al trabajador, ya que este influyó decididamente en la obtención de las utilidades;
- (ii) A manera de bonificación al trabajador, para compensar o complementar la remuneración regular de este;
- (iii) Para promover el mayor compromiso del trabajador y que éste se integre y comprometa con su empresa en una sola unidad económica;
- (iv) Como incentivo al trabajador, a fin de elevar la productividad de la empresa con un mejor trabajo; y,
- (v) Para evitar el conflicto laboral, en el entendido que es una medida preventiva y pacificadora.

Del mismo modo, corresponde sumar a dichas razones el enfoque constitucional de la Economía en un Estado Social de Mercado en planteamos en líneas anteriores, conforme al cual la PTUE contribuye decididamente a procurar la redistribución de la riqueza de los empresarios a favor de sus trabajadores.

#### b) Los sujetos implicados

De acuerdo con los artículos 2 del Dec. Leg. N° 892 y 9 del Dec. Leg. N° 677, las empresas<sup>16</sup> que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, que no sean cooperativas, empresas autogestionarias o sociedades civiles, deben distribuir un porcentaje de las utilidades del ejercicio<sup>17</sup> entre sus trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada (bajo cualquier modalidad), siempre que cuenten (en promedio) con más de veinte trabajadores.

Es importante recordar que la actividad empresarial puede ser realizada por personas naturales o jurídicas. Para efectos de estar obligada a distribuir

12 “Artículo 29°. El Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación”.

13 Publicado el 11 de noviembre de 1996. El Dec. Leg. N° 892 se ha mantenido inalterable hasta la actualidad, salvo su artículo 3°, que fue sucesivamente modificado por las Leyes N°s. 27564, publicada el 25 de noviembre de 2001, 28464, publicada el 13 de enero de 2005 y 28756, publicada el 8 de junio de 2006. Además, su artículo 4° fue precisado por el D. S. N° 3-2006-EF, publicado el 15 de marzo de 2006, el cual fue finalmente derogado por la Ley N° 28873, publicada el 15 de agosto de 2006.

14 Publicado el 6 de agosto de 1998. Mediante D. S. N° 2-2005-TR, publicado el 6 de mayo de 2005, se modifican los artículos 8°, 9°, 10°, 11° y 13° del Reglamento y se incorporan al mismo los artículos 11°-A y 15°-A.

15 Publicado el 7 de octubre de 1991. Con el Dec. Leg. N° 677 se redujo considerablemente la participación de los trabajadores en las utilidades de su empresa empleadora. En ese entonces se sostuvo que era necesario equilibrar las relaciones laborales de producción e industria sobre el particular, pues supuestamente habían generado un desbarajuste social y económico.

Cabe señalar que durante la vigencia de la CP de 1979 se sostuvo la inconstitucionalidad del Dec. Leg. N° 677. A su vez, se ha planteado que dicha norma debería ser examinada constitucionalmente frente a la vigente CP, bajo la teoría de interpretación de las normas preconstitucionales y utilizando la técnica de enjuiciamiento de normas cuyo contenido resulta de dudosa compatibilidad constitucional de cara a la vigencia de una nueva Ley Fundamental. El TC ha utilizado esta técnica en algunas controversias tributarias, como por ejemplo en el caso del artículo 87° de la Ley N° 23733, Ley Universitaria (Cf. Sentencia recaída en el Expediente N° 8674-2006-PA/TC del 12 de noviembre de 2007). Ver “El Régimen Constitucional Tributario de Entidades Educativas: Especial referencia a las normas aplicables a las Universidades”. EN: Revista Análisis Tributario, N° 242, marzo de 2008, AELE, págs. 48 a 54.

16 Para determinar la actividad de la empresa habrá de recurrir a la CIU (3ra revisión), aunque la ONU cuente con una versión más actualizada, de conformidad con el artículo 3° del Reglamento de la PTUE y el principio de Legalidad. Actualmente el Perú utiliza la 4ta revisión para efectos de las funciones del INEI.

17 Para ser precisos, la Ley señala que los trabajadores “... participan en las utilidades de la empresa, mediante la distribución por parte de esta de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos”.

utilidades importa que la entidad tenga por objeto de constitución la obtención de utilidades.

Asimismo, legalmente no tienen derecho a la PTUE las personas contratadas bajo modalidades formativas laborales, para trabajo en el hogar, en microempresas y destacadas por empresas de intermediación laboral (por la empresa usuaria).<sup>18</sup>

Un tema materia de debate está referido a si los trabajadores de las entidades sin fines de lucro, como las asociaciones o fundaciones, tienen derecho a la PTUE.

Como se recordará, el artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) ha establecido que las rentas afectas de fuente peruana se califican en rentas de las siguientes categorías: primera, segunda, tercera, cuarta y quinta. Dentro de esta clasificación las de tercera categoría —entre otras— son aquellas rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la LIR y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los literales a) y b) del artículo 28 de la referida norma, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

El citado artículo 14 ha establecido que son contribuyentes del IR, entre otros, las personas jurídicas, como son las asociaciones y las fundaciones (excepto las inafectas según el artículo 18 de la LIR); sin embargo, el artículo 19 de esta Ley ha exonerado de gravamen hasta el 31 de diciembre de 2011 determinadas rentas de fundaciones afectas y asociaciones, siempre que cumplan determinadas condiciones. De lo expuesto, ¿es posible afirmar que los trabajadores de las personas jurídicas sin fines de lucro denominadas asociación y fundación tienen el derecho a participar en las utilidades de estas?

En principio, debe reconocerse que sobre el tema en referencia las leyes de desarrollo constitucional son ambiguas y desactualizadas. Si bien el artículo 29 de la CP no remite a una ley especial para establecer el régimen del derecho de PTUE, resulta conveniente que por lo menos se defina legislativamente y con meridiana suficiencia los alcances de los elementos principales del mismo, como son: los sujetos obligados (las “empresas”) y los beneficiarios (los “trabajadores”), así como el beneficio mismo y su forma de cálculo (la participación en las “utilidades”), lo cual lamentablemente no ha ocurrido.

Sabemos que en virtud del principio *In dubio pro operario*, cuando una norma tiene varias posibles interpretaciones, debe elegirse aquella que sea más favorable al trabajador, luego de haber agotado los demás métodos interpretativos que proponen la Teoría General del Derecho y el Derecho Constitucional. En tal sentido, el numeral 3 del artículo 26 de la CP señala que en la relación laboral se respeta el principio de “(i)interpretación favorable al trabajador en caso de duda insalvable sobre el sentido de una norma”. Como legislativamente no se ha definido los alcances de los términos “empresa” y “utilidades” (recuérdese que aún no contamos con la Ley Marco del Empresariado), bajo una interpretación garantista *pro operario*, podría sostenerse con ligero esfuerzo que una persona jurídica sin fines de lucro que obtiene un resultado positivo —por las actividades económicas que realizó— tiene la obligación de hacer participar a sus trabajadores de las supuestas “utilidades” obtenidas.

Sin embargo, este planteamiento presupone atribuir a “empresa”<sup>19</sup> y a “utilidades” una acepción amplia, que ciertamente es la menos usada en lo cotidiano y —bajo un respetable punto de vista— no aceptada por la Teoría de la Interpretación Jurídica. Más allá de las teorías clásicas que fundamentan el derecho de los trabajadores a “participar” en una unidad económica empleadora (sea en la propiedad, gestión o utilidad)<sup>20</sup>, debe tomarse en cuenta que las asociaciones y fundaciones no realizan típicamente una actividad empresarial, como tampoco obtienen utilidades, las cuales están clásicamente atribuidas a quienes persiguen un fin lucrativo, lo cual fue asumido en antiguos precedentes del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal (TF). Como se sabe, el Código Civil expresamente descarta de la definición de asociación y fundación el fin lucrativo.

Cabe destacar que en el artículo 1 del Dec. Leg. N° 892 se prescribe que las empresas obligadas a hacer participar de las utilidades son aquellas que “desarrollan actividades generadores de rentas de tercera categoría”. Podría entenderse de manera errónea que tal condición debe ser observada al margen de los alcances de afectación y determinación del IR (en esa medida, bastaría con que se desarrollen dichas actividades, aunque no se esté afecto al tributo en mención).

18 Meses atrás se estuvo discutiendo en el Congreso de la República la manera más justa de hacer participar en las utilidades a todos los trabajadores, que laboren para empresas constituidas bajo cualquier modalidad societaria, e inclusive a los destacados por empresas de intermediación laboral. Este planteamiento se ha retomado a propósito del proceso de implementación de la vigencia del APC con EE.UU., con poco éxito en realidad. A la fecha, este debate parlamentario ha cesado. Esperamos que el próximo Congreso vea iniciativas legislativas de este tipo.

19 La antigua Comisión Especial encargada de preparar la propuesta de una Ley Marco del Empresariado definió la empresa como la organización económica dedicada a la producción o comercialización de bienes o a la prestación de servicios. No se consideró incluir dentro del concepto de empresa la afirmación de que dicha organización económica, que conlleva una actividad económica, tiene fin lucrativo, por cuanto pueden existir actividades empresariales que no persigan tal fin, como es el caso de una asociación que puede ingresar al campo empresarial, pero el propósito que motiva su actividad no es el de percibir rédito a favor de los asociados, sino cumplir con la finalidad social que motivó su creación. En estos términos, habría empresa, pero no existiría fin lucrativo.

20 Recuérdese que el artículo 29° de la CP también establece que el Estado debe promover otras formas de participación, además de la referida a las utilidades de la empresa.

Si revisamos las demás disposiciones del Dec. Leg. N° 892, estas “empresas” obligadas a pagar una participación en las utilidades obtenidas deben determinar necesariamente renta bruta<sup>21</sup> y, luego, renta neta en un ejercicio. En el mismo sentido, el artículo 2 de la Ley N° 28873 ha “precisado” que el saldo de la renta imponible a que se refiere el artículo 4 del Dec. Leg. N° 892 es aquel que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que esta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Desde nuestro punto de vista, un contribuyente que no se encuentre afecto al IR (sea porque esté inafecto o exonerado), no podrá desarrollar actividades generadoras de rentas de tercera categoría, y en esa medida, tampoco podrá calcular una participación en las utilidades para sus trabajadores.

Debemos agregar que en la sentencia recaída en el Expediente N° 1608-02-LIMA de la Corte Suprema de la República, emitida el 24 de noviembre de 2004, se ha concluido que las disposiciones sobre PTUE (Dec. Leg. N° 892 y su Reglamento) no son aplicables a las organizaciones no lucrativas (como el demandante, un centro educativo particular) porque no tienen la calidad de empresa cuya naturaleza sea lucrativa pues “... no tiene por exclusivo objeto obtener ganancias a fin de que éstas sean distribuidas entre sus accionistas, participacionistas o titulares según sea el caso...”.

En ese sentido se señaló que “al haberse advertido que el centro educativo accionante no constituye una empresa, ni existe renta imponible para el cálculo de la participación de las utilidades entre los trabajadores al estar exonerado de dicho impuesto, se concluye que no está obligado al reparto de utilidades entre sus trabajadores...”.

También debe tenerse presente que en la Resolución

Sub Directoral N 426-MTPE/2/12.320, del 10 de julio de 2009, se ha señalado que una asociación exonerada del IR no cumple con los requisitos prescritos en el artículo 1 del Dec. Leg. N 892, al no contar con la naturaleza jurídica de una empresa y no generar rentas de tercera categoría, y como tal no tiene la obligación de reparto de utilidades, lo cual sería concordante con el artículo 4 del citado Dec. Leg. N 892.

Para esta instancia del MTPE, “*resulta evidente que la mencionada distribución es aplicable obligatoriamente en la medida que existe ejercicio gravable y renta imponible. Por ello, considerando que la inspeccionada en su calidad de asociación sin fines de lucro no está sujeta a renta imponible al encontrarse exonerada del Impuesto a la Renta, tampoco se encuentra obligada a la distribución de utilidades*”.

En la RTF N° 2495-5-2006, del 11 de mayo de 2006, se discutió tangencialmente este tema, pero el TF no adoptó una posición expresa sobre el particular.

Finalmente diríamos que no encontramos inconveniente constitucional para que este régimen pueda ser modificado en el sentido de reconocer expresamente una PTUE en las entidades sin fines de lucro (caso de las asociaciones) teniendo en cuenta su especial naturaleza, así como la de sus rendimientos positivos al final de un ejercicio, toda vez que estas entidades no se desnaturalizarían ya que la distribución es entre los trabajadores de la asociación y no entre las personas asociadas.

**c) El monto**

Los trabajadores de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría participan en las utilidades mediante la distribución que estas realizan de una parte de la “renta anual” antes de impuestos, con los porcentajes que figuran en el Cuadro N° 1.

**CUADRO N 1  
PORCENTAJE DE PTUE POR EMPRESA**

Empresas	Porcentaje de participación
Empresas pesqueras, de telecomunicaciones e industriales	10
Empresas mineras, de comercio y restaurantes	8
Otras	5

Hay algunas reglas que cumplir para distribuir dicho porcentaje, sobre todo en relación a las horas

laboradas y a la remuneración del trabajador.<sup>22</sup> La PTUE que pueda corresponderle a los trabajadores

21 Conforme al artículo 20° de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al IR que se obtenga en el ejercicio gravable.

22 El segundo párrafo del artículo 2° del Dec. Leg. N° 892 prescribe: “Dicho porcentaje se distribuye en la forma siguiente: a) 50% será distribuido en función a los días laborados por cada trabajador, entendiéndose como tal los días real y efectivamente trabajados. A ese efecto, se dividirá dicho monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador. b) 50% se distribuirá en proporción a las remuneraciones de cada trabajador. A ese efecto, se dividirá dicho monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio”.

tendrá respecto de cada uno de ellos, como límite máximo, el equivalente a 18 remuneraciones mensuales que se encuentren vigentes al cierre del ejercicio.<sup>23</sup>

No está previsto el pago a cuenta, anticipo o adelanto de la PTUE, pues ello desnaturalizaría este derecho, aunque debe reconocerse que hay laboristas que no comparten este punto de vista. Por tanto, si se hicieran pagos a título de dichos conceptos, los mismos tendrían que entenderse conforme a su verdadera naturaleza, distinta a la PTUE. Esto no significa que una vez nacido el derecho, cerrado el ejercicio, por razones especiales puedan efectuarse pagos fraccionados por PTUE hasta cumplir con su pago total.

#### d) La base de cálculo

En el artículo 4 del Dec. Leg. N° 892 se ha establecido que la PTUE se calcula sobre el saldo de la “renta imponible” del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del IR.

Luego de un tortuoso debate que explicaremos más adelante, el artículo 2 de la Ley N° 28873, publicada el 15 de agosto de 2006, ha “precisado” que el saldo de la “renta imponible” a que se refiere el artículo 4 citado es aquél que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la “renta neta” determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la PTUE.

#### e) El plazo para el pago

La PTUE que corresponda a los trabajadores será distribuida dentro de los 30 días naturales siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual (DJA) del IR, según dispone el artículo 6 del Dec. Leg. N° 892.

Vencido dicho plazo y previo requerimiento de pago por escrito (inclusive mediante carta simple), la PTUE que no se haya entregado genera un interés moratorio, excepto en los casos de suspensión de la relación laboral, en los que el plazo se contará desde la fecha de reincorporación al trabajo.

Ahora bien, cabe referir que hay una corriente de opinión en el sentido que la indicada distribución solamente puede realizarse en el periodo previamente señalado (30 días) y no antes. Desde nuestra perspectiva, nada impide que la misma pueda ser pagada antes, pero lógicamente después que se haya cerrado el ejercicio que posibilita el surgimiento del derecho a la PTUE.

En la misma dirección ha opinado la SUNAT en el Informe N° 305-2002-SUNAT/K00000, del 31

de octubre de 2003, donde concluye que aquel plazo [“dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta”] establecido en el Dec. Leg. N° 892 es “un plazo máximo que se otorga a los empleadores para efectuar dicho pago, no existiendo impedimento alguno para que tal pago se efectúe con anterioridad...”.

En este punto es importante precisar que la oportunidad de pago de la PTUE, conforme a las normas laborales, debe distinguirse del cumplimiento del requisito del pago que exige la LIR que desarrollaremos más adelante. Es sabido que muchos laboristas critican esta diferencia de plazos.

En la RTF N 6293-4-2010 se ha señalado que el plazo máximo para que los empleadores cumplan con sus obligaciones de carácter laboral de pagar a los trabajadores sus utilidades de la empresa está regulado en el artículo 6 del Dec. Leg. N 892 “... sin embargo para efectos tributarios la norma especial es la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo inciso v) del artículo 37 establece que la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta”.

#### f) La liquidación

Según dispone el artículo 7 del Dec. Leg. N° 892, al momento del pago de la PTUE, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado.

Este documento, lógicamente, debe ser comprensible y explicativo para el trabajador y los inspectores o fiscalizadores del Estado. Se ha sugerido el establecimiento de mecanismos que faciliten el acceso de los trabajadores a la información a partir de la cual se determina el monto de las utilidades a distribuir.

Por ejemplo, en la Sesión Ordinaria N° 82 del Pleno del Consejo Nacional del Trabajo y Promoción del Empleo (CNTPE) de octubre de 2007<sup>24</sup> se discutió la siguiente iniciativa:

*“Artículo 7-A.- Derecho de información de los trabajadores*

*Concluido el plazo tributario para presentar la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron las utilidades, el empleador dentro de los treinta (30) días siguientes pondrá a disposición de los trabajadores, mediante medios físicos o magnéticos, la siguiente información:*

23 El remanente será destinado al Fondo Nacional de Capacitación Laboral y de Promoción del Empleo (FONDOEMPLEO). En el Informe N° 18-2010-SUNAT/2B0000, del 5 de febrero de 2010, se ha señalado que los ingresos obtenidos por las empresas en virtud de contratos de donación celebrados con el FONDOEMPLEO para ejecutar un proyecto de capacitación y promoción del empleo constituyen ingresos afectos al IR.

24 Ver la Memoria de Actividades 2007 del CNTPE en la página web del MTPE ([www.mintra.gob.pe](http://www.mintra.gob.pe)).

- La declaración anual del impuesto a la renta.
- Los estados financieros auditados

*Igualmente, se remiten las rectificatorias de la declaración anual del impuesto a la renta dentro de los treinta (30) días siguientes de presentadas a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT. El plazo de prescripción regulado en la Ley N° 27321 no se computará si el empleador no cumple la obligación de remitir los documentos referidos en el párrafo anterior”.*

### g) La deducción

En el artículo 10 del Dec. Leg. N° 892 se ha establecido que la PTUE y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores, por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría. Este punto será desarrollado ampliamente más adelante.

### h) Las inspecciones

El Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo tiene plenas facultades para inspeccionar el cumplimiento del pago y otras obligaciones relacionadas con la PTUE. En tal sentido, sus funcionarios competentes podrán requerir la presentación o exhibición de documentos como planillas, contratos, declaraciones juradas presentadas a la SUNAT, hojas de liquidaciones y/o cálculos, documentos bancarios, etc. No obstante, por el principio de Primacía de la Realidad, en materia laboral importa ver la relación laboral cómo es realmente, aunque los documentos señalen una situación distinta.

Una arista poco explorada por la autoridad del trabajo es el fraude a la ley laboral que afecta al trabajador en la PTUE. Ejemplo de ello ocurre cuando una persona trabaja para varias empresas de los mismos inversionistas, cuando formalmente aparece registrado como trabajador solo en una de ellas. Como tal, podría recibir menos PTUE o no recibirlas, pues la utilidad se diluye entre las empresas del supuesto colectivo empresarial.

Cabe señalar que en el numeral 2 del artículo 2 de Ley General de Inspección del Trabajo, Ley N° 28806, se ha señalado que *“en caso de discordancia, entre los hechos constatados y los hechos reflejados en los documentos formales debe siempre privilegiarse los hechos constatados”*.

El distinguido profesor **Javier Neves** ha señalado acertadamente que es común que *“la elaboración del disfraz de la verdad se materialice con la intervención de la voluntad formal del trabajador, aunque la real sea contraria*

*(y, por ello, denuncia luego el hecho) o que se forme con la voluntad única del empleador, y que aquel le cause perjuicio al trabajador”*.<sup>25</sup>

Adicionalmente, el destacado profesor **Guillermo Boza** nos dice que

*“el espacio por excelencia de aplicación del principio de primacía de la realidad ha sido para develar el ocultamiento de verdaderas relaciones de trabajo, utilizando para ello contratos de naturaleza civil o mercantil (locación de servicios y comisión mercantil). Es decir, para determinar la existencia o no de la relación laboral”*.<sup>26</sup>

Cabe resaltar que, durante los últimos años la Planilla Electrónica (PLAEL) viene contribuyendo significativamente en la revisión o inspección del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la PTUE.

## II. EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN SU EMPRESA EMPLEADORA

El egreso o prestación económica que resulta de la concreción del derecho a la PTUE tiene incidencia para las partes que participan en esta relación, estos son, el beneficiario o trabajador y el obligado o empleador.

En ese orden de ideas, el trabajador que se encuentra sujeto al régimen laboral de la actividad privada debe recibir un monto por PTUE, calculado según mandato normativo, sin perjuicio de que su empresa empleadora pueda otorgarle, de manera unilateral o acordada, un monto adicional a propósito de dicho cálculo. Al primer tipo de montos se les ha venido denominando coloquialmente como “participaciones legales” o “participaciones obligatorias” (en adelante “distribución legal de utilidades”), y a los segundos como “participaciones adicionales”, “participaciones voluntarias”, “participaciones unilaterales” o “participaciones convencionales” (en adelante “distribución facultativa de utilidades”).<sup>27</sup> Es importante distinguir estos dos tipos de pagos a favor de los trabajadores (en adelante ambas solamente “distribución de utilidades”), como veremos más adelante. La RTF N° 5514-2-2009, del 10 de junio de 2009, sigue esa distinción correctamente.

### 1. Implicancias para el trabajador

#### 1.1. La calificación de la renta

El artículo 1 de la LIR establece que el IR grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales

25 NEVES MUJICA, Javier. Introducción al Derecho Laboral. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Colección de Textos Universitarios, 2007, pág. 37.

26 BOZA PRÓ, Guillermo. “Principio de primacía de la realidad y función inspectiva del Ministerio de Trabajo”. Academia de la Magistratura, [http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/Boza\\_primacia.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/Boza_primacia.htm) (página revisada el 4 de enero de 2011).

27 Existen diferencias sustanciales entre las distintas formas de distribución de utilidades, pero para efectos de este trabajo no resulta necesario profundizar en las mismas.

aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Este criterio impositivo estaría cimentado en la teoría económica de renta - producto.

De acuerdo al literal c) del artículo 34 de la LIR, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas. Si bien la LIR utiliza una terminología laboral desactualizada, por tanto imprecisa y hasta incorrecta, puede colegirse de ella que constituye renta de quinta categoría para los trabajadores la distribución legal de utilidades que obtengan y, además, un concepto relacionado con la misma todavía no definido (“cualquier otro beneficio otorgado en sustitución” a dicha distribución).

En tal sentido, queda la duda respecto a si también está incluida en este supuesto la participación facultativa de utilidades. Desde nuestro punto de vista, como esta distribución representa una mayor ventaja patrimonial del trabajador de libre disposición otorgada por su empleador, su calificación como renta de quinta categoría en todo caso estaría reconocida por el literal a) del artículo 34 de la LIR, que de modo amplio se refiere a todas las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia y, en general, toda retribución por servicios personal.<sup>28</sup> En suma, ambos tipos de ingresos (por distribución de utilidades) constituyen para el trabajador renta de quinta categoría, la misma que debe ser atribuida o imputada al ejercicio gravable en que se perciba, de conformidad con el literal d) del artículo 57 de la LIR.

Los montos por distribución facultativa de utilidades deberán ser normales, razonables y generales, pues de otra manera eventualmente los gastos por dichos conceptos podrían ser tratados como liberalidades no causales por parte de la Administración Tributaria. Cabe precisar que conceptualmente las liberalidades también son rentas de quinta categoría, pero no son deducibles, conforme lo ha establecido el literal d) del artículo 44 de la LIR.

## 1.2. Las retenciones del dozavo del Impuesto

El IR es un tributo anual pero para facilitar su pago y fiscalización existen los llamados anticipos impositivos o adelantos del pago del tributo, con cargo a regularización al final del ejercicio. En efecto, el trabajador (contribuyente) tributa sus rentas de quinta categoría —en principio— vía la retención de dozavos que realiza su empleador (agente de retención) como pagos a cuenta del IR anual

que le corresponda, de acuerdo con el artículo 75 de la LIR y el artículo 40 y siguientes de su Reglamento.<sup>29 30</sup>

Así, en el Informe N° 46-2005-SUNAT-2B0000, del 21 de marzo de 2005, la SUNAT opina que “... *los procedimientos para la determinación del monto del Impuesto a la Renta a retenerse por rentas de quinta categoría establecen una forma de cálculo mensual, incluyendo dentro del mismo a las participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas*”.

Aunque el régimen de retenciones del IR de quinta categoría incluye proyecciones, no se puede calcular la retención de dicho IR sobre una base estimada de PTUE, con cargo a su regularización posterior, cuando se otorga adelantos, anticipos o pagos a cuenta de la distribución de utilidades de un ejercicio. Ello se puede colegir del Informe N° 42-2004-SUNAT-2B0000 del 9 de marzo de 2004, en el que la SUNAT opinó que “... *ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han dispuesto la posibilidad de calcular la retención de dicho impuesto sobre una base estimada, con cargo a su regularización posterior*”.

Así, es claro que no existe PTUE de un ejercicio sino, por lo menos, hasta cuando este ha culminado. Debemos agregar que dichos adelantos, anticipos o pagos a cuenta podrían generar intereses presuntos, de acuerdo con el artículo 26 de la LIR.

Es posible que el régimen de cálculo de los pagos a cuenta por IR de quinta categoría vigente pueda originar en algunos casos algún nivel de retención alto en los últimos meses del año, principalmente en las empresas que paguen sumas considerables de PTUE (minerías, pesqueras y otras), lo que sin duda debería ser evaluado por el Poder Ejecutivo en vista a una próxima modificación reglamentaria. (punto seguido)

Recordemos que las rentas imputadas a un ejercicio y mes del anticipo son las “percibidas”, siendo que el artículo 59 de la LIR establece que “*las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie*”.

Ahora bien, meses atrás se divulgó erróneamente que sigue vigente la posibilidad de practicar una retención directa sobre el monto asignado al trabajador a título de PTUE en el momento en que es otorgado, sin considerar el cálculo establecido en el Reglamento de la LIR.

Esa creencia errónea se basa en que formalmente no se han derogado las disposiciones del Reglamento de la LIR que hacían operativa la regla legal de practicar una retención por rentas de quinta categoría sobre la base del devengado contenida en el artículo 71 de la LIR hasta el ejercicio 2005, puesto que a partir del año siguiente, se

28 No parece absurdo del todo que alguien sostenga que la participación facultativa no deriva directamente de la relación laboral, y en ese sentido sería un beneficio inafecto del IR, sino que es otorgado sobre la base de consideraciones contractuales o de políticas económicas o sociales.

29 El artículo 75 de la LIR establece lo siguiente: “Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonon a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de las deducciones previstas por el Artículo 46° de esta ley”.

30 Nótese que de acuerdo con las normas citadas las retenciones por ingresos que constituyen rentas de quinta categoría se realizan cuando estas hubieran sido puestas a disposición, y las mismas deberían ser atribuidas a un ejercicio cuando sean finalmente percibidas.

volvió a aplicar el régimen del percibido sobre la base de proyección, establecido en los años 90.

## 2. Incidencia en la empresa empleadora

### 2.1. Consideraciones generales

#### a) La deducción

La empresa empleadora, que es perceptora de rentas de tercera categoría, puede deducir en la determinación de su “renta imponible” el monto que corresponde a la distribución de utilidades, según aparece en el artículo 10 del Dec. Leg. N° 892 y conforme al artículo 37 de la LIR.

De acuerdo a la interpretación que aparece en la RTF N° 3964-1-2006 se puede colegir que dicha deducción ha sido autorizada por la norma laboral, y la norma tributaria –en cambio– solo ha señalado cuándo puede ser deducida.

En efecto, en la referida resolución se señala que “... si bien dicho decreto legislativo (892) establece que estos egresos (distribución facultativa de utilidades) son deducibles, no regula el momento en que éste puede ser deducido, razón por la que, como el propio recurrente señala, debe recurrirse a las normas que para tal efecto establece la LIR”. A continuación se agrega “(q)ue de esta manera y dado que para determinar las reglas que le son aplicables, no para deducir dicho gasto, sino para determinar cuándo podrá ser deducido, es que este Tribunal ya ha definido que le resultan aplicables las reglas que establece el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que para tal efecto solo impone una condición para determinar el momento en que dicho egreso podrá ser deducido ...”.

Habría que precisar que aunque no exista norma laboral alguna que expresamente determine la deducción de la distribución de utilidades en la determinación del IR empresarial, dicho egreso debería ser un gasto aceptado tributariamente, en virtud al principio de Causalidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de la LIR.<sup>31 32</sup>

Desde años atrás surgió la interrogante de si el monto por distribución de utilidades era deducible de la renta neta, de la renta neta imponible o de la renta imponible, en la determinación del IR empresarial.<sup>33</sup> Este tema fue discutido intensamente cuando a inicios del año 2006 la SUNAT opinó, primero en su Cartilla de Instrucciones sobre la determinación del IR del Ejercicio 2005 (denominada como “Cartilla de Instrucciones - PDT N° 656 Impuesto a la Renta de Tercera Categoría Ejercicio Gravable 2005”), y luego en el Informe N° 3-2006-SUNAT/2B0000, del 5 de enero de 2006,<sup>34</sup> que tanto la distribución de utilidades como el IR tienen la misma base de cálculo, es decir, la “renta neta imponible”, debiendo tenerse en cuenta para tal efecto la naturaleza de gasto deducible del egreso por dicha distribución.<sup>35</sup>

Ante la crítica de cierto sector económico por esta interpretación (que en estricto era plenamente válida), finalmente se determinó que la base de cálculo de la distribución de utilidades es el saldo de la “renta imponible” que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que esta incluya la deducción del monto que corresponde a dicha distribución.

Como se puede colegir, finalmente se definió el tema de la base de cálculo de la distribución de utilidades, pero no se precisó si la deducción correspondiente –para efectos de la determinación del IR empresarial– debía entenderse como una deducción de la renta bruta o de la renta neta imponible.<sup>36</sup> Podría sostenerse inclusive que esto es relevante para definir los requisitos legales que deben ser cumplidos en cada caso. Aunque este último asunto no ha sido definido con claridad, en la práctica se viene considerando a la distribución de utilidades como una deducción de la “renta imponible” (que en concreto es igual a la renta neta imponible, aunque conceptualmente no lo sea) de tercera categoría, pero bajo la regla de cumplimien-

31 Sugerimos revisar “Principio de Causalidad para las deducciones en el IR Empresarial”. EN: Revista Análisis Tributario, N° 253, febrero de 2009, AELE, págs. 11 a 13, y Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 213, febrero de 2009, AELE, pp. 4 a 6.

32 En el régimen anterior, estipulado por el Dec. Leg. N° 677, no se había establecido que la distribución de utilidades fuese gasto para el IR empresarial, lo que ciertamente generó mucha controversia.

33 Respecto a un ejercicio gravable para efectos del IR, la renta neta se obtiene de deducir a la renta bruta (ingresos gravados) los gastos correspondientes. La renta neta imponible, en cambio, es el resultado de aplicar a la renta neta la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores. La renta imponible sería un sinónimo de renta neta imponible, para efectos del IR.

34 Este documento puede leerse en el Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 177, febrero 2006, AELE, p. 11. El desconcierto por la difusión de este documento provocó que el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos y el Ministro de Economía intentaran aclarar este tema ante los medios de comunicación.

35 Esta última posición se manifestó primero con la Nota de Prensa N° 45-2006 del 28 de febrero de 2006, luego con el D. S. N° 3-2006-TR, publicado el 15 de agosto de 2006 y, finalmente, con la Ley N° 28873, publicada el 15 de agosto de 2006, que además deja expresamente sin efecto el referido decreto. Esta interpretación final no se derivaría propiamente de lo establecido en el artículo 4° del Dec. Leg. N° 892, con lo cual sería realmente una norma modificatoria. Ver “Participación de los Trabajadores en las Utilidades”. EN: Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 183, agosto de 2006, AELE, pp. 2 y 3.

36 A título informativo habría que señalar que la Cartilla de Instrucciones de la SUNAT sobre la determinación del IR del Ejercicio 2010 (denominada “Cartilla de Instrucciones – PDT N° 668 Impuesto a la Renta de Tercera Categoría Ejercicio Gravable 2010”), en su página 46, ha señalado que “los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada participan en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, mediante la distribución por parte de éstas de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. La referida participación constituye gasto deducible por la empresa, para efecto de la determinación de su renta neta. La participación se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable. Dicho saldo se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades”.

to de los requisitos del artículo 37 de la LIR referidos a la determinación de la renta neta.

Finalmente, es pertinente agregar que de un criterio interpretativo sobre la contabilización de la PTUE ha surgido un cuestionamiento a esta forma de deducción como veremos en las siguientes líneas.

## b) La causalidad

Este principio se encuentra establecido a nivel legal en el primer párrafo del artículo 37 de la LIR, que dispone que solo podrían deducirse aquellos gastos necesarios para producir las rentas gravadas y para mantener la fuente que produce dichas rentas, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, siempre que dicha deducción no esté expresamente prohibida por la propia LIR.

El egreso por distribución legal de utilidades es necesario o causal, no queda duda. Su deducción no está expresamente prohibida por la LIR, y más bien es un desembolso incurrido por mandato constitucional. Respecto a la causalidad del egreso por distribución facultativa de utilidades, la SUNAT refiere en el Informe N° 53-2005-SUNAT/2B0000 del 30 de marzo de 2005 que “... en el caso de las retribuciones que se acuerden al personal, como es el supuesto del concepto materia de la presente consulta (participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, establecida convencionalmente), si bien se cumple el referido principio de causalidad y, por tanto, dichas retribuciones son deducibles, la propia Ley del Impuesto a la Renta, según texto vigente en el ejercicio 2000, estableció normas particulares para fines de determinar la oportunidad de su deducción”.

Los montos por distribución facultativa de utilidades deberán ser normales, razonables y generales,<sup>37</sup> pues de otra manera eventualmente los gastos por dichos conceptos podrían ser tratados como liberalidades no causales por parte de la Administración Tributaria y por tanto reparados. Reiteramos que las liberalidades no son deducibles, conforme establece el literal d) del artículo 44 de la LIR.

## c) El devengado

El egreso por distribución de utilidades debe haber devengado para ser aceptado tributariamente, como todo gasto en realidad. No están aceptadas las deducciones de gastos que no han devengado. Sin embargo sucede que el devengado no se encuentra definido en las normas tributarias.

La anualidad fiscal o de periodo del IR está contemplada en el artículo 57 de la Ley del IR (LIR) cuando se establece que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo imputarse al mismo las respectivas rentas. Tenemos además que la noción de “devengado”, lo hemos dicho otras veces, tiene esencialmente una base conceptual contable, pues está reconocida expresamente y descrita en varias normas contables y financieras, y es útil para la preparación de los estados financieros porque permite imputar los ingresos y gastos a un ejercicio determinado. En ese sentido, las directrices contables brindan pautas para definir el devengado de las diversas operaciones o transacciones realizadas.

Por eso un sector influyente de tributaristas sostiene que el devengo, propiamente, se entenderá ocurrido conforme a los principios, normas y reglas contables,<sup>38</sup> y no por las normas laborales.

No obstante lo dicho, el párrafo precedente, desde nuestro punto de vista no existe pleno consenso en que a efectos de imputar las rentas y gastos a un ejercicio deberá tomarse en cuenta única y exclusivamente los alcances del “devengado” de las normas contables, como es el caso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ya que no existe una remisión de este tipo en la LIR. Esta negada posibilidad sería cuestionable ya que supondría prescindir de las fuentes y métodos de interpretación del Derecho Tributario.

En todo caso, cabe precisar que jurídicamente el derecho – obligación a la distribución legal de utilidades se genera cuando se cumplen todos los requisitos establecidos en las normas laborales que hemos referido, en buena cuenta, cuando haya renta neta del ejercicio en el cual ha laborado el trabajador, pues en secuencia es el último de los requisitos establecidos. Ahora bien, una clara diferencia entre el devengo y el surgimiento de la obligación a la distribución legal de utilidades está relacionada con la medición confiable del monto. En efecto, es posible que surja el derecho – obligación a la distribución legal de utilidades pero temporalmente no pueda determinarse o cuantificarse ni siquiera por aproximación; en tal caso, no se podrá negar la existencia de un derecho – obligación por distribución legal de utilidades, aunque determinable en un futuro cercano. En cambio, ante la misma

37 El último párrafo del artículo 37° de la LIR establece que “para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo; entre otros”. La generalidad no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa, sino que debe verificarse en función al beneficio obtenido por los trabajadores que se encuentren en igual situación dentro de la empresa (Cf. RTF N° 1752-1-2006 del 31 de marzo de 2006). Así, deben considerarse situaciones tales como la jerarquía, antigüedad o cualquier otra condición que demuestre que los trabajadores están en una situación similar.

38 La jurisprudencia reciente del TF continúa definiendo al devengado de acuerdo al Plan Contable General Revisado (a partir del 2011 es de cumplimiento obligatorio llevar el Plan Contable General Empresarial), las Normas Internacionales de Contabilidad, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y la doctrina contable. Cabe agregar que hay serios cuestionamientos a la aplicación de las normas contables para interpretar las normas tributarias, discusión que solo para el presente artículo ha sido dejada de lado. Ver “Hoja de Ruta” de nuestro Suplemento Especial Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario, N° 1, mayo de 2011, AELE, p. 68.

situación, no estamos ante un devengo, pues ello implica una medición confiable o por lo menos razonable en términos contables de dicho monto.

Puede entenderse que el monto por distribución legal de utilidades devenga al 31 de diciembre, con la fecha de cierre del balance de cada ejercicio que contenga mayores ingresos que gastos; sin embargo, su reconocimiento financiero podría ser posterior a dicha fecha.

A partir del ejercicio 2006 el devengo respecto a la distribución de utilidades es más un tema contable – financiero que estrictamente tributario, al haber sido modificado el artículo 71 de la LIR (que desde el ejercicio 2001 mantenía reglas de retención en base a lo devengado o dentro del plazo de presentación de la DJA de IR). Las empresas con convenios de estabilidad sí pueden tener algunos inconvenientes sobre la interpretación de dichas normas.

Finalmente, cabe precisar, que las deducciones en referencia podrán hacerse en ejercicios posteriores al de su devengo (es decir, al que corresponden), precisamente en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior, en virtud a la Cuadragésimo Octava DTF de la LIR.

346

#### d) El pago

El cuestionado requisito del pago será analizado más adelante. Conviene destacar por lo pronto que en el Informe N° 305-2002-SUNAT/K00000, del 31 de octubre de 2003, se concluye que el plazo para la distribución legal de las utilidades [*“dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta”*] establecido en el Dec. Leg. N° 892 es uno máximo que se otorga a los empleadores para efectuar dicho pago, y que no existe impedimento alguno para que tal pago se efectúe con anterioridad y así puedan cumplirse con las exigencias de las normas que regulan el IR.

#### e) La acreditación

La Administración Tributaria, en el cumplimiento de su función de fiscalización, puede requerir a los contribuyentes que acrediten fehacientemente el gasto por distribución de utilidades.<sup>39</sup> Con tal objeto la bancarización será un instrumento muy valioso.

En principio, la Administración Tributaria o el TF no podrían desconocer el gasto cuando no se hizo la retención del IR que corresponde al trabajador,

pues ello no está reconocido como requisito para su deducción.

Sin embargo, en algunos casos, con motivo de la acreditación del gasto, el TF ha exigido los contratos, las planillas y los documentos que demuestren que se han efectuado las retenciones mensuales de rentas de quinta categoría.<sup>40</sup>

En la RTF N° 5514-2-2009, del 10 de junio de 2009, se reparó el gasto por PTUE no solo porque no fue pagada a los trabajadores dentro del plazo para la presentación de la DJA del IR, sino también porque no se sustentó fehacientemente *“la causa u origen del gasto reparado y si efectivamente fue entregado al beneficiario, ni especificó si se trataba de una retribución “obligatoria” o “facultativa” (liberalidad del empleador con su trabajador), para lo cual debió presentar los medios probatorios que permitieran establecer fehacientemente su existencia...”*.

#### f) Contabilidad

Como sabemos, la Contabilidad en el Perú sigue el Modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).<sup>41</sup> En la RTF N 11937-3-2010 puede apreciarse que se interpreta la finalidad de las NIIF, distinta a la alegada por el contribuyente, al señalar que si bien en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros se *“recoge como una característica cualitativa de los estados financieros el principio de esencia sobre forma al que hace referencia el recurrente, debe indicarse que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), tienen por finalidad armonizar las prácticas contables y otorgar criterios uniformes para la presentación de la información financiera, entre otros fines; sin embargo, ello no puede ser óbice para el cumplimiento de normas tributarias tales como la obligación del uso de medios de pago en los supuestos señalados previamente”*.

La idea expuesta por el TF parece traducirse, en pocas palabras, en que no hay lugar a confusión cuando se entienda que una cosa son las normas tributarias y otra las contables. Que una exigencia de orden tributario, léase legal, no puede ser sustituida o subsanada con un principio contable. Agregaríamos a manera de complemento, en sentido inverso, que una exigencia de orden contable no puede ser sustituida o subsanada con una norma tributaria. Este encargo representa un gran reto para los profesionales de la Contabilidad y de la gerencia principalmente, ya que la historia reciente nos muestra que lamentablemente las exigencias de la tributación fueron utilizadas para la preparación y presentación de información financiera.

39 En las RTF N°s. 2675-5-2005 y 121-4-2007 se consideró necesario que se sustente dicha deducción.

40 Ver *“Las cuotas de membrecías de los trabajadores como condición de trabajo en el Impuesto a la Renta (Segunda Parte)”*. EN: Revista Análisis Tributario, N° 237, octubre de 2007, AELE, pp. 23 y 24.

41 Ver nuestro Suplemento Especial Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario, N° 1, mayo de 2011, AELE, p. 68. Esta publicación es la primera que analiza a profundidad aspectos diversos de la Contabilidad desde una perspectiva profesional y empresarial.

Ahora bien, es relevante estas consideraciones ya que en setiembre de 2010 el Comité de Interpretaciones de las NIIF - CIINIF (IFRIC por sus siglas en inglés) señaló que la PTUE debe ser tratada según la NIC 19 – Beneficios a los Empleados, solo por los gastos de compensación por los servicios prestados en el ejercicio, y en consecuencia no se registra un activo diferido o un pasivo diferido requerido por la NIC 12 – Impuesto a la Renta como se venía haciendo en el país. Tampoco se aplica la NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

La CONASEV siguió esa interpretación del CIINIF al poco tiempo, y el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), mediante Resolución N 46-2011-EF/94, publicada el 3 de febrero de 2011, precisó que el reconocimiento de la PTUE determinadas sobre bases tributarias deberá hacerse también de acuerdo con la NIC 19 y desde el año 2011, siendo opcional hacerlo desde el año 2010.<sup>42</sup>

Esta “precisión” ha generado una serie de interrogantes sobre sus posibles efectos tributarios.

Debe tenerse presente que la SUNAT, al igual que todas las empresas, consideraba hasta el ejercicio 2010 que debía utilizarse la NIC 12 en el caso de la PTUE, de modo que *“las diferencias temporales son las divergencias que existen entre el importe en libros del balance general, que obligarán a los contribuyentes hacer el ajuste del resultado tanto contable como tributario en la declaración jurada anual, generándose Impuesto a la Renta y Participación de los Trabajadores diferidos; de acuerdo a lo establecido en la NIC. 12 – Impuesto Diferido a la Renta”*.<sup>43</sup>

En concreto, a partir del año 2011 es posible que se sostenga que el gasto por PTUE podría no ser deducible como gasto sino como costo, con la transferencia de los bienes de producción. Por ejemplo, bajo esta lógica, sin venta no habrá gasto deducible por PTUE.

Aunque es un tema nuevo y polémico, consideramos que resulta válido interpretar que las normas laborales y tributarias no han sido modificadas, y en ese sentido la deducción de la PTUE debe seguir siendo deducida como en ejercicios anteriores, lo cual se refleja con mayor claridad tratándose de la distribución legal que se refiere no solo a gastos sino también a costos, cuando el literal v) del artículo 37 de la LIR 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 ...”* (énfasis agregado).

## g) Dos regímenes

Ahora bien, debido a una deficiente evolución y técnica legislativa de las leyes laborales y tributa-

rias, y a la interpretación que la SUNAT y el TF han realizado sobre este tema, las deducciones por distribución de utilidades están sujetas a dos regímenes en la LIR, que si bien en la práctica son casi idénticos, es necesario que sean diferenciados, conforme veremos a continuación.

## 2.2. Tratándose de la distribución legal de utilidades

### a) Cronología de las normas

#### • El literal v) del artículo 37 de la LIR

El monto que corresponde a la distribución legal de utilidades, y no más allá de ello, debe ser deducido conforme al literal v) del artículo 37 de la LIR, vigente a partir del 2001 al haber sido incorporado por la Ley N° 27356.

Dicho literal establece lo siguiente: *“v) 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 por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio”*.

No puede considerarse la deducción de la distribución facultativa de utilidades en el citado literal v) debido a que tal egreso tiene un tratamiento independiente en el literal l) del artículo 37 de la LIR. Como se recordará, en la polémica RTF de Observancia Obligatoria N° 7719-4-2005, publicada el 14 de enero de 2006, se interpretó que los gastos enunciados en el artículo 37 de la LIR son supuestos sistemáticamente excluyentes. En esa medida, el TF sostuvo que el literal v) se está refiriendo a aquellos gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría y que sean distintos a los previstos en los otros literales del citado artículo 37.

Años atrás, en el Informe N° 53-2005-SUNAT/2B0000, del 30 de marzo de 2005, se sugería igualmente que respecto a la distribución facultativa de utilidades (específicamente a la “establecida convencionalmente”, como la denomina la SUNAT) no debía aplicarse lo señalado en el literal v) pues éste *“no es de aplicación tratándose de la participación en las utilidades de la empresa que el empleador otorgue por convenio individual o convención colectiva, la cual se encuentra comprendida dentro de los alcances del inciso l) del referido artículo 37 del citado TUO y, por ende, debe regirse por lo dispuesto en esta norma”*.

En la RTF N° 2675-5-2007 se concluye –de acuerdo con la RTF N° 7719-4-2005– que la intención del legislador habría sido incluir en el literal v) del artículo 37 de la LIR a la distribución legal de uti-

42 Ver “Contabilidad: Precisión sobre el reconocimiento de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa”. EN: Revista Análisis Tributario, N° 277, febrero de 2011, AELE, pp. 5 y 6.

43 Cf. Cartilla de Instrucciones – PDT N° 668 Impuesto a la Renta de Tercera Categoría Ejercicio Gravable 2010, p. 46.

lidades. La misma idea se plasma en las RTF Ns. 6293-4-2010 y 742-3-2010.

En cuanto al requisito del pago establecido en el citado literal v), si bien esta exigencia podría ser un buen mecanismo de control tributario,<sup>44</sup> en algunos casos resulta de difícil cumplimiento, con lo cual se han venido generando inconvenientes operativos y financieros para pagar dichos egresos por rentas de segunda, cuarta y quinta categoría y aceptarse la deducción en el ejercicio del devengo.

Al respecto la posición de la SUNAT y el TF son claras: el requisito del pago del inciso v) debe ser cumplido.

En el Informe N° 305-2002-SUNAT/K00000, del 31 de octubre de 2003, se puede leer la peculiar opinión de la SUNAT para conciliar las normas laborales con las tributarias respecto a la distribución legal de utilidades, en el sentido que la exigencia del pago para efectos tributarios “no se ve desvirtuada por el hecho que el artículo 6 del mencionado Decreto Legislativo (892) disponga que la aludida participación será distribuida dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, puesto que éste es un plazo máximo que se otorga a los empleadores para efectuar dicho pago, no existiendo impedimento alguno para que tal pago se efectúe con anterioridad y se cumpla así con lo indicado en las normas que regulan el Impuesto a la Renta”.

En el Informe N 134-2010-SUNAT/2B0000, del 20 de setiembre de 2010, la SUNAT confirma igualmente lo que venimos diciendo. Es preciso señalar que, desde nuestra perspectiva, la distribución legal de utilidades no puede realizarse si el ejercicio al cual corresponde aún no ha concluido, pues, conforme explicamos en párrafos anteriores, legalmente no está prevista la oportunidad de que las empresas otorguen anticipos o adelantos de distribución de utilidades a sus trabajadores. En caso se realizaran dichos pagos, habrá que determinarse si al momento de su entrega, tales montos constituyen renta de quinta categoría para el trabajador<sup>45</sup> y gasto deducible para la empresa, pero de cualquier forma los mismos no tendrán la naturaleza de una prestación derivada del derecho a la PTUE.

• **El inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR**

Mediante D. S. N° 45-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001, se incorporó el literal q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR,<sup>46</sup> aparentemente con la finalidad de flexibilizar el requisito del pago establecido en el literal v) de la LIR que hemos mencionado en el punto anterior.

Por eso en la RTF N 6293-4-2010 se dijo que “en el ejercicio en cuestión (2001) para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara que se habían efectuado las retenciones correspondientes, dentro del plazo establecido por la ley” (énfasis agregado); lo mismo se señaló en la RTF N 742-3-2010.

Como dijimos en su oportunidad, no podía desconocerse sin embargo que dicha regla había introducido de manera ilegal un criterio de deducción con fines recaudatorios en desmedro del objetivo pro trabajador (que podría justificar el establecimiento del requisito especial del literal v) referido, al haberse dispuesto que si el contribuyente cumple con efectuar la retención respectiva, el gasto será deducible), no siendo exigible ya el pago de la renta a los trabajadores. Claramente, el Reglamento estaba desconociendo un requisito que la Ley había establecido expresamente. Esta regla de excepción, a todas luces ilegal (y por tanto inconstitucional al haber infringido el principio de Jerarquía Normativa), nunca fue cuestionada en razón a que era una suerte de concesión mutua entre el reglamentador y los empleadores; más bien, incluso luego fue confirmada por la Administración Tributaria.

Ahora bien, el 5 de octubre de 2004 se publicó el D. S. N° 134-2004-EF para incorporar un segundo párrafo al inciso q)<sup>47</sup>, el cual estableció una regla especial en el sentido que no era de aplicación la condición prevista en el inciso v) del artículo 37 de la LIR, en referencia a retenciones tratándose de la distribución legal de utilidades cuando las retenciones y pagos correspondientes se efectuaran en los

44 Hasta el año 2000 la Administración Tributaria tenía serios problemas para controlar la equivalencia del gasto por rentas de personas naturales que deducían las empresas.

45 Asimismo debería evaluarse si resulta aplicable lo prescrito en el artículo 26° de la LIR.

46 Dicha norma señalaba lo siguiente: “La condición establecida en el inciso v) del artículo 37° de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71° de la Ley”. Esta norma, luego fue modificada por el D. S. N° 17-2003-EF, publicado el 13 de febrero de 2003, con el propósito de incorporar el requisito del pago de la retención referida: “La condición establecida en el inciso v) del Artículo 37° de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 71° de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece”.

47 “Tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades y por rentas de cuarta categoría a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166° de la Ley General de Sociedades, no será de aplicación la condición prevista en el inciso v) del Artículo 37° de la Ley, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del Artículo 39° del Reglamento”.

plazos que establece el segundo y tercer párrafo del inciso a) del artículo 39 del Reglamento de la LIR.<sup>48</sup>

De acuerdo a ello, finalmente la excepción (inconstitucional) al requisito del pago exigido por el literal v) quedó establecida en el sentido que para la deducción de la distribución legal de utilidades bastaba efectuar la retención del Impuesto al trabajador hasta el plazo de presentación de la DJA del IR del ejercicio al que correspondían las utilidades, y además pagar la misma a la Administración Tributaria dentro de los plazos para las obligaciones tributarias de carácter mensual.

- **La Ley N° 28655**

El 29 de diciembre de 2005 se publicó la Ley N° 28655, la misma que, entre otras novedades modificó el artículo 71 de la LIR disponiendo que las retenciones por IR correspondientes a rentas de segunda, cuarta y quinta categoría ya no deben realizarse —siempre que fuesen deducibles para efecto de la determinación de la renta neta— en el momento de su devengo. En el mismo sentido, se eliminó la norma que exigía que la retención en el caso de distribución de utilidades a favor de los trabajadores sea efectuada en el plazo de presentación de la DJA del IR.

Así entonces, en adelante la retención mensual correspondiente, tratándose de ingresos que constituyan renta de quinta categoría, como la distribución de utilidades, debe realizarse cuando tengan el carácter de disponibles, generalmente en la fecha de pago, lo que ha venido a entenderse como la regla de lo percibido.

Es claro que el propósito del legislador de la citada Ley N° 28655 era solucionar o corregir el despropósito de haberse establecido años atrás reglas absurdas sobre la retención por rentas de personas naturales.<sup>49</sup> Sin embargo, no quedó del todo claro si también pretendía recuperar el estricto cumplimiento del requisito del pago del literal v) del artículo 37 de la LIR, sin excepción alguna, o es que finalmente arribamos a este mismo punto por un inaceptable e injustificable descuido del debate parlamentario.

Obviamente, si bien los cambios fueron enfocados en las normas de retenciones del IR, ello también tiene un correlato en aquellas normas sobre las deducciones de las rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, en el sentido de que se ha generado el desconcierto respecto a las excepciones al requisito

del pago que establece el literal v) del artículo 37 de la LIR que fueron dispuestas en el literal q) del artículo 21 del Reglamento de esta norma.

- b) **Interpretaciones válidas**

Respecto de si a partir de la Ley N° 28655, y hasta la fecha, se mantienen vigentes las excepciones al requisito del pago establecidos en el inciso v) del artículo 37 de la LIR que fueron recogidas en el inciso q) del artículo 21 de su Reglamento se han presentado tres tesis que deberán ser dilucidadas en su momento por el TF, el Poder Judicial o por la vía normativa.

- **Posición N 1: Las excepciones al requisito del pago del inciso v) del artículo 37 se mantienen vigentes**

Esta postura partiría de la premisa de diferenciar las disposiciones sobre deducciones de gastos (del artículo 37 de la LIR y sus normas reglamentarias) de las referidas a retenciones (del artículo 71 de la LIR, inclusive modificado por la Ley N° 28655, y sus normas reglamentarias).

A su vez, atendería a la finalidad del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, de modo que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de dicha Ley no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago correspondientes, de acuerdo a lo establecido en el inciso q) del artículo 21 citado, que además no ha sido derogado expresamente.

De acuerdo a ello, bajo una interpretación literal, el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR actualmente se mantiene vigente.

- **Posición N 2: La única excepción vigente al requisito del pago del inciso v) del artículo 37 es para la distribución legal de utilidades**

Atendiendo a la *ratio legis* y a una interpretación garantista e histórica de las disposiciones para la deducción de rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, además de la intención del legislador al dictar la Ley N° 28655, las disposiciones del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR que estarían vigentes, serían aquellas que no sean contrarias al sentido de las modificaciones realizadas por dicha Ley; por tanto, el primer párrafo del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR ha quedado inevitablemente sin efecto con la modificación del citado artículo 71 de la LIR, pues dicho supuesto de excepción (a la condición establecida en el inciso v) del artículo 37

48 “Las retenciones a que se refiere el segundo y tercer párrafos del Artículo 71° de la Ley, se realizarán en el mes de su devengo o en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir, respectivamente.

El pago de dichas retenciones se efectuará en el mes siguiente a aquél en que se realizó la retención, de acuerdo a los plazos establecidos en el Código Tributario para los tributos de liquidación mensual”.

49 Ver nuestras críticas en “Tributación y participación de los trabajadores en las utilidades”. EN: Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 143, abril de 2003, AELE, pág. 1, y “Retenciones de quinta categoría: Participación en las utilidades”. EN: Suplemento Mensual Informe Tributario, N° 166, marzo de 2005, AELE, pág. 2.

de la LIR) suponía efectuar las retenciones sobre la base de lo devengado, criterio que era precisamente el problema que suscitó la dación de la Ley N° 28655 y finalmente fue eliminado.

Entonces, ahora no es posible efectuar la retención sin que previamente se haya puesto a disposición o pagado la renta respectiva; lo que se ha venido a denominar como la retención en base a la regla de lo percibido.

De otro lado, el segundo párrafo del inciso q) del artículo 21 en referencia sería perfectamente aplicable actualmente, al no haber quedado derogado tácitamente por la Ley N° 28655, en razón a que en este supuesto la retención por rentas de distribución legal de utilidades estaba pensada no en función al criterio de lo devengado sino en base a una regla especial determinada por el tercer párrafo del artículo 71 de la LIR: el plazo establecido para la presentación de la DJA del IR del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir.

Efectivamente, como hemos advertido, desde el ejercicio 2004 y hasta antes de la vigencia de la Ley N° 28655, para el caso de la distribución legal de utilidades no se tomó como referencia para las retenciones el criterio de lo devengado, sino el plazo límite para la presentación de la DJA del IR, pues se trataba de un gasto especial cuya cuantía dependía (y depende) de los resultados del ejercicio gravable. Así, bajo una interpretación literal, el segundo párrafo del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR actualmente se mantiene vigente, de modo que la deducción del gasto por distribución legal de utilidades procedería en el ejercicio del devengo incluso aunque no se pague en ese ejercicio o hasta la fecha del vencimiento del plazo para la presentación de la DJA de ese ejercicio.

En efecto, no sería de aplicación la condición prevista en el inciso v) del artículo 37 de la LIR cuando las retenciones y pagos (se entiende del IR y por ende de la propia distribución legal de utilidades) se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del Reglamento de esta norma.

Ahora bien, el segundo párrafo de dicho artículo 39 no tiene vigencia actualmente pues la norma que originaba su existencia —el tercer párrafo del artículo 71 de la LIR— fue derogada, sin embargo, el tercer párrafo mantendría su sentido pues ordena que el pago de las retenciones del IR por rentas de quinta categoría correspondientes a la distribución legal de utilidades se haga en el mes siguiente a aquél en que se realizó la retención, que en el nuevo esquema operará cuando se pague o ponga a disposición del trabajador dichas utilidades, lo que —como hemos señalado— generalmente ocurre a los treinta días naturales siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la DJA del IR del ejercicio, como indica precisamente la norma laboral.

• **Posición N 3: No hay excepción vigente al requisito del pago del inciso v) del artículo 37**

En vista que ya no puede realizarse retención alguna sin que previamente se haya puesto a disposición o pagado la renta respectiva, las disposiciones del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, mencionado anteriormente, han quedado inevitablemente sin efecto y sin sentido con la modificación del citado artículo 71 de la LIR.

En efecto, para que se genere la retención respectiva tiene que haber acaecido el pago de la renta, con lo cual ya se tiene cumplido el requisito del inciso v) del artículo 37 de la LIR, que era de lo que finalmente quería eximirse con el primer y segundo párrafos del inciso q) citado.

Asimismo, debe tenerse presente que esta norma reglamentaria exigía efectuar “la retención y pago” y no un monto equivalente a estos (llámense adelantos, reservas, proyecciones, etc.), que de utilizarse —propriadamente— serían retenciones y/o pagos indebidos con los cuales no se entendería cumplido el requisito para la deducción de rentas de segunda, cuarta y quinta categorías a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la LIR.

En tal sentido, bajo esta interpretación, el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR actualmente está derogado.

Debemos dejar constancia que consideramos que las dos últimas posiciones serían las más sólidas en sus argumentos.

c) **Tratándose de la distribución facultativa de utilidades**

El monto que corresponde a la distribución facultativa de utilidades debe ser deducido conforme al inciso l) del artículo 37 de la LIR, dicho inciso señala que “l) *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. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio*”. (punto seguido), por ende no puede considerarse la deducción de la distribución legal de utilidades en el citado inciso l) debido a que tal egreso está regulado en el inciso v) del artículo 37 de la LIR.

Como ya se mencionó en líneas precedentes, en la polémica RTF de Observancia Obligatoria N° 7719-4-2005, publicada el 14 de enero de 2006, se interpretó que los gastos enunciados en el artículo 37 de la LIR son supuestos sistemáticamente excluyentes, y que el inciso v) se esté refiriendo a aquellos gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría y que sean distintos a los previstos en los otros incisos

del mencionado artículo 37. En estricto, estamos ante pagos (proporcionados por las empresas empleadoras a favor de sus trabajadores) adicionales a los que corresponde por PTUE; en esa medida, dicho exceso propiamente no forma parte de este derecho. Este es un tema estrictamente laboral que deberá ser precisado en su oportunidad por el legislador.

Ahora bien, el TF ha señalado que el “*exceso pagado por encima de los límites legales establecidos para la participación en utilidades de los trabajadores, constituye un incentivo adicional al establecido por el Decreto Legislativo N° 677, por lo que este debe ser deducible del Impuesto a la Renta*”.<sup>50</sup>

De acuerdo con esta resolución, es potestad de los empleadores decidir unilateralmente o acordar con sus trabajadores un pago en función al cálculo de las utilidades, como parte de su política de incentivos laborales, más aún si el objeto de la distribución facultativa de utilidades es buscar la identificación de los trabajadores con la empresa y por ende el aumento de la productividad. En relación a periodos regulados por el Dec. Leg. N° 892, también se ha señalado que a la distribución facultativa de utilidades le resulta aplicable lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la LIR.<sup>51</sup>

Cabe señalar que esta interpretación proviene de un antiguo criterio del TF que sostenía que cuando la retribución se realiza de manera voluntaria por el empleador, en virtud del vínculo laboral, para su deducción debemos considerar lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la LIR, pues estamos ante obligaciones que “se acuerdan” con el personal. Este criterio se mantiene en la actualidad, según se deduce de la RTF N° 657-1-2007, del 26 de enero de 2007, aunque se refiera a un periodo pasado. Del mismo modo de la RTF N° 5514-2-2009 del 10 de junio de 2009.

También podrían existir gratificaciones extraordinarias asociadas a la PTUE, por eso en la RTF N 3431-5-2010 se ha señalado que “*el gasto cumple los requisitos de razonabilidad y generalidad, dado que es razonable con los ingresos que la empresa obtuvo en ese mismo ejercicio y ha sido otorgado a todos sus trabajadores con derecho a la participación en las utilidades de la empresa...*”.

A diferencia del caso de la distribución legal de utilidades, no queda duda que para deducir el monto por la distribución facultativa de utilidades en el ejercicio comercial al que corresponde, éste debe ser pagado dentro del plazo establecido para la presentación de la DJA del IR correspondiente a dicho ejercicio.

#### d) **Tratándose de la distribución de utilidades en futuros ejercicios**

Finalmente, cabe reiterar que las deducciones por distribución de utilidades (legales y facultativas) podrán deducirse en ejercicios posteriores al de su devengo, precisamente en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionadas en un ejercicio anterior, en virtud a la Cuadragésimo Octava DTF de la LIR.

En el Informe N 134-2010-SUNAT/2B0000, del 20 de setiembre de 2010, la SUNAT dijo que en el supuesto que la empresa ha entregado a sus trabajadores la participación en las utilidades dentro del plazo de vencimiento de la presentación de la DJA del IR pero, con posterioridad a ello presenta una declaración rectificatoria determinando una mayor renta neta que, a su vez, implica una mayor participación legal en las utilidades a favor de los trabajadores, esta mayor participación constituye gasto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio en que sea pagada.

#### e) **Tropiezo jurisprudencial**

De la jurisprudencia generada por el TF a lo largo del tiempo se deduce claramente que a partir del ejercicio 2001, el monto que corresponde a la distribución legal de utilidades debe ser deducido conforme establece el inciso v) del artículo 37 de la LIR, y que asimismo no puede considerarse la deducción de la distribución facultativa de utilidades en el citado inciso v) debido a que tal egreso tiene un tratamiento independiente en el inciso l) del artículo 37 de la LIR.

El límite temporal (ejercicio 2001) señalado en el párrafo anterior concuerda con el proceso de producción legislativa, pues hasta antes de ese ejercicio no existía el supuesto recogido en el inciso v) citado.

En ese sentido, respecto de ejercicios anteriores al ejercicio 2001, reiterada jurisprudencia del TF había determinado que a la distribución legal de utilidades no se le aplicaba el inciso l) del artículo 37 de la LIR. (punto seguido!!) Así, en la RTF N° 274-2-2001, referida al ejercicio 1995, se concluyó que “... *en tanto el exceso de participaciones constituye un incentivo adicional al establecido por las normas de la materia, le es aplicable lo dispuesto en el inciso l) del citado artículo 37, respecto a su pago dentro del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, como condición para ser deducibles en dicho ejercicio*”.

También respecto del ejercicio 1995, en la Nota 2 de la RTF N° 1038-5-2003 se señaló que “... *si el inciso l) del artículo 37 comprendiera dentro de sus alcances a las retribuciones «obligatorias», el inciso v) incluido por la Ley N° 27356 y vigente a partir del ejercicio 2001, habría*

50 Cf. RTF N° 274-2-2001 del 22 de marzo de 2001.

51 Cf. RTF N°s. 9688-1-2004 del 17 de diciembre de 2004 y 3964-1-2006 del 21 de julio de 2006.

resultado innecesario por redundante”. (punto seguido) Adicionalmente, en la RTF N° 2812-2-2006, referida al ejercicio 1999, se señaló que las utilidades “... que fueron otorgadas por la recurrente en virtud del Decreto Legislativo N° 892, esto es, por mandato legal, respecto de las cuales, y conforme con el criterio antes expuesto, no resulta aplicable el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no era exigible el requisito de su cancelación antes del vencimiento de la declaración jurada anual respectiva, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto el reparo”. Además, en la RTF N° 3964-1-2006, sobre distribución facultativa de utilidades del Ejercicio 2000, el TF también consideró que era aplicable el inciso l) del artículo 37 de la LIR, y para mayor abundamiento mencionó –innecesariamente– que lo señalado en el inciso v) del citado artículo “... constituye una reiteración de lo que ya se había establecido para los egresos a que se refiere el inciso l) de la misma norma, por lo que al no haberse acreditado la respectiva cancelación, el reparo efectuado debe ser mantenido”.

En este último caso, ¿por qué citó el TF al inciso v) si era materia de análisis el ejercicio 2000?, al parecer porque el deudor tributario había sostenido en su Apelación que el D. L. N° 945 había confirmado aquella interpretación que entendía que el requisito del pago de la distribución facultativa de utilidades era exigible a partir del ejercicio 2001 en virtud al inciso v) del artículo 37 de la LIR. Todo indica que la referencia del TF sólo era una precisión para dar mayor énfasis a sus argumentos. (punto seguido) Finalmente, en la RTF N° 657-1-2007, refiriéndose también al ejercicio 2000, se concluyó que las utilidades “... otorgadas por la recurrente en virtud del Decreto Legislativo N° 892, esto es, por mandato legal, respecto de la cual no resultaba aplicable el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no era exigible el requisito de su cancelación antes del vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada anual respectiva, en consecuencia procede revocar la resolución apelada en este extremo”.

Como se podrá notar, hasta el ejercicio 2000 no se exigía el pago de la distribución legal de utilidades dentro del plazo para la presentación de la DJA del IR del ejercicio para su deducción en el mismo, por la sencilla razón de que no existía el inciso v) del artículo 37 de la LIR; ahora bien, a partir de 2001 y hasta la actualidad, el requisito del pago establecido en el inciso v) del artículo 37 de la LIR es aplicable al gasto por distribución legal de utilidades, sin perjuicio de la discusión que existe respecto a las excepciones a dicho requisito que fueran establecidas en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, que desde la vigencia de la Ley N° 28655 han suscitado mayor debate. Ello se desprende de lo señalado en la RTF N° 2675-5-2007, referida al Ejercicio 2003, y la RTF N° 10847-3-2007, referida al ejercicio 2001. En ambas resoluciones se señaló

acertadamente que “... en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara que se habían efectuado las retenciones correspondientes, dentro del plazo establecido por la ley”. Inclusive, en la Nota 1 de la RTF N° 2675-5-2007, aparece que “... el tratamiento del legislador en el caso de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ha sido incluirlas en el inciso v) del citado artículo 37 de la ley”.

Como puede verse, la jurisprudencia del TF era uniforme sobre el tema en referencia.

Por eso llama sumamente la atención lo señalado en la RTF N° 10167-2-2007. En efecto, se ha indicado que “... las utilidades correspondientes al ejercicio 2001 que fueron otorgadas por la recurrente en virtud de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 892, esto es, por mandato legal, respecto de las cuales conforme con el criterio antes expuesto, no resulta aplicable lo dispuesto en los incisos l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no resulta exigible el requisito de su cancelación hasta el vencimiento de la declaración jurada anual respectiva, en consecuencia, corresponde levantar este reparo”. Esta conclusión es a todas luces errada como hemos fundamentado en el presente artículo.

Nuevas resoluciones, como la RTF N 6293-4-2010 aclaran que si el contribuyente no cumplió con pagar la participación en las utilidades a sus trabajadores el reparo de la SUNAT es correcto. Sobre el mismo tema, en la RTF N° 5514-2-2009, del 10 de junio de 2009, se reparó el gasto de PTUE por un tema de fehaciencia y porque no fue pagada a los trabajadores dentro del plazo para la presentación de la DJA del IR.

### 3. COLOFÓN: AL LEGISLADOR

En el Congreso de la República se ha venido discutiendo durante los años 2009 y 2010, aún de manera parcial, los alcances de un nuevo régimen legal del derecho fundamental a la PTUE. Aunque la PTUE deba ser determinada por ley, ello no significa que el legislador ordinario esté habilitado para regular este derecho laboral de manera arbitraria, de modo que cualquier nuevo régimen normativo que se establezca debe ser hecho con una mirada integral y a la luz del proyecto constitucional. De hecho, la CP ha reconocido, sin mayores limitaciones, que los trabajadores tienen derecho a participar de las utilidades de su empresa empleadora, así como que el Estado debe promover otras formas de participación.

Empero, lamentablemente, todavía no contamos con un pronunciamiento del TC sobre las perspectivas constitucionales de la PTUE en una Economía Social de Mercado, donde el mandato constitucional supone que el Estado debe intervenir para corregir las inequidades sociales a fin de que todos y no unos pocos, sean

partícipes de los beneficios del progreso y del desarrollo económico.

Una Sentencia debidamente motivada en tal sentido debería ser el mayor referente del legislador al tratar la nueva Ley de la PTUE, además que le otorgaría mayor legitimidad y respaldo frente a las voces (de derecha e izquierda) extremistas o conservadoras que existen respecto a las relaciones laborales en el Perú. En cualquier caso, sería de mucho valor unificar la normatividad de la PTUE, y derogar expresamente los Dec. Leg. N<sup>os</sup>. 677 y 892.

Ahora bien, respecto al tema tributario, habría que actualizar y precisar los alcances del egreso por la PTUE en el IR, tanto para el obligado a pagarlo (tradicionalmente el empleador) como para el beneficiario del mismo (tradicionalmente el trabajador), distinguiendo con claridad,

en primer lugar el egreso que representa la concreción misma del derecho fundamental (normalmente conocido como participaciones legales u obligatorias), de aquellos otros montos que se calculan en función o a propósito del mismo (llamados participaciones adicionales, convencionales o voluntarias). Sobre todo es necesario definir los alcances del requisito del pago para la deducción en el ejercicio del devengo que realiza el pagador de la PTUE. En tal sentido, sería conveniente modificar los incisos correspondientes de los artículos 34 y 37 de la LIR.

Finalmente, respetando una técnica legislativa ordenada, la nueva Ley de la PTUE solo debería contener un artículo que exprese –a manera de remisión legislativa– que las consecuencias tributarias del IR serán determinadas conforme a la LIR, y otro que precise la incidencia de los aportes o contribuciones laborales.