

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2005-35

TEMA : ESTABLECER SI LAS REMUNERACIONES VACACIONALES SON DEDUCIBLES COMO GASTO EN VIRTUD DEL INCISO J) DEL ARTÍCULO 37º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF O DEL INCISO V) DEL ARTÍCULO 37º DE LA MISMA NORMA LEGAL, MODIFICADA POR LA LEY N° 27356.

FECHA : 24 de octubre de 2005
HORA : 12.30 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Marco Huamán S. Zoraida Olano S.
Renée Espinoza B. Doris Muñoz G. Elizabeth Winstanley P.
José Manuel Arispe V. Lourdes Chau Q. Juana Pinto de Aliaga
María Eugenia Caller F.

NO ASISTENTES : Silvia León P. (licencia maternidad: fecha de votación).
Ada Flores T. (descanso médico: fecha de votación).
Marina Zelaya V. (descanso médico: fecha de suscripción del Acta).
Gabriela Márquez P. (descanso médico: fecha de suscripción del Acta).
Rosa Barrantes T. (ausente: momento de la suscripción del Acta).
Mariella Casalino M. (ausente: momento de la suscripción del Acta).

I. ANTECEDENTES:

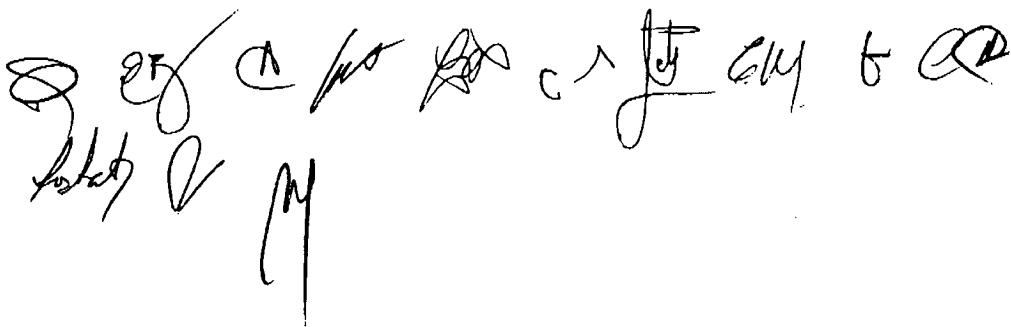
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.



TEMA:

ESTABLECER SI LAS REMUNERACIONES VACACIONALES SON DEDUCIBLES COMO GASTO EN VIRTUD DEL INCISO J) DEL ARTICULO 37º DEL TEXTO UNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO Nº 054-99-EF O DEL INCISO V) DEL ARTICULO 37º DE LA MISMA NORMA LEGAL, MODIFICADA POR LA LEY Nº 27356.

PROPUESTA 1		PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
Las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto al amparo de lo establecido por el inciso j) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, al tratarse de beneficios sociales.		Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Ley Nº 27356.	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
Fundamento: ver propuesta 1 del informe.		Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales				
Dra. Caller		X	X	
Dra. Cogorno		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Zelaya		X	X	
Dra. Espinoza		X	X	
Dra. Muñoz		X	X	
Dra. León	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)
Dr. Arispe	X		X	
Dra. Flores	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Márquez		X	X	
Dra. Chau	X(*)		X	
Dra. Olano	X(*)		X	
Dra. Pinto		X	X	
Dr. Huamán		X	X	
Dra. Winstanley		X	X	
Dra. Barrantes		X	X	
Total	1 voto / 2 votos singulares	11	14	

(*) VOTO SINGULAR: De conformidad con lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción del gasto o costo del concepto que para su perceptor constituya renta de quinta categoría, está condicionada a que se haya efectuado su pago, por tanto siendo que la remuneración vacacional constituye renta de quinta categoría, la deducción como gasto o costo está sujeta a que se haya pagado. En ese entendido, si bien a nuestro parecer la remuneración vacacional constituye un beneficio social, no le es de aplicación la consecuencia que se plantea en la propuesta 1), de que pueden ser deducibles según el inciso j) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dr. Caller

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.



Ana María Cogorno Prestinoni




Mariella Casalino Mannarelli

Fecha: 24/10/05



Marina Zelaya Vidal

Fecha: 24/10/2005



Renée Espinoza Bassino



Doris Muñoz García

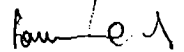


Gabriela Márquez Pacheco

Fecha: 24/10/05



José Manuel Arispe



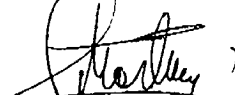
Lourdes Chau Quispe



Juana Pinto de Aliaga



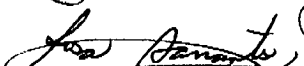
Zoraida Olano Silva



Marco Huamán Sialer

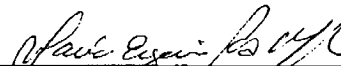


Elizabeth Winstanley Patis



Rosa Barrantes Takata

Fecha: 24/10/05



María Eugenia Celler Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : ESTABLECER SI LAS REMUNERACIONES VACACIONALES SON DEDUCIBLES COMO GASTO EN VIRTUD DEL INCISO J) DEL ARTÍCULO 37° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO Nº 054-99-EF O DEL INCISO V) DEL ARTÍCULO 37° DE LA MISMA NORMA LEGAL, MODIFICADA POR LA LEY Nº 27356.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe pretende establecer si para efecto del Impuesto a la Renta, la remuneración vacacional es deducible como gasto al amparo de lo establecido por el inciso j) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF o si le es aplicable lo previsto en el inciso v) del citado artículo 37°, modificado por Ley Nº 27356.

La controversia que se suscita en el expediente que motiva la presentación del tema a Sala Plena, es si resulta procedente la deducción de la provisión de remuneraciones por vacaciones en el ejercicio 2002, aún cuando no se haya efectuado el pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Con la finalidad de facilitar la adopción de un acuerdo por parte del pleno, se convino presentar el tema en dos partes, a ser votadas en forma independiente.

La primera referida a determinar si el requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley Nº 27356 al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, ha sido materia del Acuerdo de Sala Plena Nº 28-2005 suscrito el 9 de agosto de 2005.

En la medida que se acordó que el requisito del pago del inciso v) del referido artículo 37° no es aplicable a los otros incisos del mismo artículo, procede someter al Pleno la segunda parte del tema, que consiste en determinar si las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto en virtud del inciso j) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF o del inciso v) del artículo 37° de la misma norma legal, modificada por la Ley Nº 27356.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

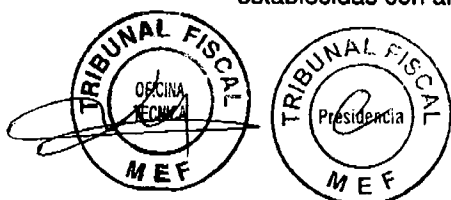
TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO Nº 054-99-EF Y MODIFICADO POR LEY Nº 27356 PUBLICADA EL 18 DE OCTUBRE DE 2000.

Artículo 37°.-

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

- j) Las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes.



- k) Las pensiones de jubilación y montepío que paguen las empresas a sus servidores o a sus deudos y en la parte que no estén cubiertas por seguro alguno. En caso de bancos, compañías de seguros y empresas de servicios públicos, podrán constituir provisiones de jubilación para el pago de pensiones que establece la ley, siempre que lo ordene la entidad oficial encargada de su supervigilancia.
- 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.
- m) Las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.
- n) El importe abonado en exceso a la deducción que autoriza este inciso, constituirá renta gravada para el director que lo perciba.
- o) Las remuneraciones que por todo concepto correspondan a accionistas de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio.
- p) Las remuneraciones de los ascendientes, descendientes o cónyuges o parientes del propietario de la empresa, socio o accionista de los señalados en el inciso anterior, siempre que se acredite el trabajo que realizan en el negocio.
- (...)
- 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 ejercicio¹.

DECRETO LEGISLATIVO N° 688 (LEY DE CONSOLIDACIÓN DE BENEFICIOS SOCIALES PUBLICADA EL 11 DE MAYO DE 1991)

Considerando:

(...)

Que la Compensación por Tiempo de Servicios ha quedado consolidada mediante Decreto Legislativo N° 650;

Que el Seguro de Vida requiere consolidarse otorgándose, sin distinción, a los trabajadores empleados y obreros, sujetos al régimen laboral de la actividad privada;

Que respecto a la Bonificación por Tiempo de Servicios, existen regímenes diferenciados según la fecha de ingreso y según se trate de obreros o de empleados, y de mujeres o varones, por lo que debe consolidarse este beneficio sin discriminaciones, estableciéndose además, reglas claras relativas a su cálculo;

Artículo 1°.- El trabajador empleado u obrero tiene derecho a un seguro de vida a cargo de su empleador, una vez cumplidos cuatro años de trabajo al servicio del mismo. Sin embargo, el empleador esta facultado a tomar el seguro a partir de los tres meses de servicios del trabajador.

Artículo 19°.- Tienen derecho a la bonificación por tiempo de servicios los trabajadores empleados u obreros comprendidos en el régimen laboral de la actividad privada, que cumplan los requisitos establecidos en la presente ley.

Artículo 24°.- La Compensación por Tiempo de Servicios se rige por Decreto Legislativo N° 650 y Normas Complementarias.

¹ Inciso incorporado por el Artículo 6° de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.



DECRETO LEGISLATIVO N° 713 (LEY DE CONSOLIDACIÓN DE NORMAS SOBRE DESCANSOS REMUNERADOS DE LOS TRABAJADORES SUJETOS AL REGIMEN DE LA ACTIVIDAD PRIVADA PUBLICADA EL 8 DE NOVIEMBRE DE 1999)

Considerando:

(...)

"Que las normas constitucionales y la legislación laboral nacional consagran, entre otros beneficios sociales, el descanso semanal remunerado, los feriados no laborables y las vacaciones anuales pagadas".

(...)

Artículo 10°.- El trabajador tiene derecho a treinta días calendario de descanso vacacional por cada año completo de servicios. Dicho derecho está condicionado, además, al cumplimiento del récord que se señala a continuación:

- a) Tratándose de trabajadores cuya jornada ordinaria es de seis días a la semana, haber realizado labor efectiva por lo menos doscientos sesenta días en dicho período.
- b) Tratándose de trabajadores cuya jornada ordinaria sea de cinco días a la semana, haber realizado labor efectiva por lo menos doscientos diez días en dicho período.
- c) En los casos en que el plan de trabajo se desarrolle en sólo cuatro o tres días a la semana o sufra paralizaciones temporales autorizadas por la Autoridad Administrativa de Trabajo, los trabajadores tendrán derecho al goce vacacional, siempre que sus faltas injustificadas no excedan de diez en dicho período. Se consideran faltas injustificadas las ausencias no computables para el récord conforme al artículo 13° de esta ley.

Artículo 11°.- El año de labor exigido se computará desde la fecha en que el trabajador ingresó al servicio del empleador o desde la fecha que el empleador determine, si compensa la fracción de servicios correspondiente.

Artículo 15°.- La remuneración vacacional es equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando.

Se considera remuneración, a este efecto, la computable para la compensación por tiempo de servicios, aplicándose analógicamente los criterios establecidos para la misma.

Artículo 22°.- Los trabajadores que cesen después de cumplido el año de servicios y el correspondiente récord, sin haber disfrutado del descanso, tendrán derecho al abono del íntegro de la remuneración vacacional.

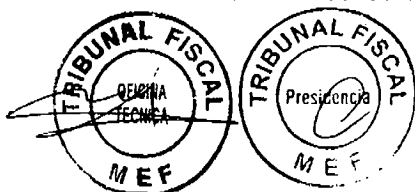
El récord trunco será compensado a razón de tantos dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiere laborado, respectivamente.

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES QUE CONSIDERAN QUE LA REMUNERACIÓN VACACIONAL ES UN BENEFICIO SOCIAL

Resolución del Tribunal Constitucional, Expediente de Acción de Amparo N° 2398-2004-AA/TC (12 de noviembre de 2004).

En el presente caso, del Comprobante de Caja N.° 00000092 como de la Planilla de Pago de Remuneración, Gratificaciones Truncas, Vacaciones Truncas, Asignación Vacacional y CTS, ambos expedidos por la emplazada, obrante de fojas 160 a 161 de autos, se desprende que el demandante cobró el monto correspondiente a su liquidación con fecha 27 de febrero de 2004.



1. En consecuencia, la demanda no puede ser acogida, toda vez que, como se ha visto, el demandante ha efectuado el cobro de sus beneficios sociales y, por lo mismo, ha quedado extinguido el vínculo laboral que mantenía con la demandada.

RTF N° 603-2-2000 (19-7-2000)

"Que el inciso j) del artículo 37° del Decreto Legislativo N° 774, señala que son gastos deducibles en la determinación de la renta neta las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, como es el caso de vacaciones, de acuerdo a lo establecido por el Decreto Legislativo N° 713, con arreglo a las normas legales pertinentes.

Que el inciso f) del artículo 44° de la misma ley, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley;

Que de acuerdo a la RTF N° 4897 de 24 de noviembre de 1969, es aceptable la provisión por los dozavos correspondientes a los meses trabajados en el año;

RTF N° 958-2-99 (20-12-1999)

"Que en consecuencia, la Compensación por Tiempo de Servicios y las vacaciones anuales remuneradas constituyen beneficios sociales del trabajador, por lo que la deducción de su provisión, para efectos de la renta neta imponible estará sujeta a lo estipulado en el inciso j) del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta."

RTF N° 4897 (24-11-1969)

La remuneración vacacional anual se devenga mes a mes y se deduce como gasto en el período de su devengamiento en cuanto hayan sido provisionadas.

RESOLUCIONES QUE CONSIDERAN QUE LA REMUNERACIÓN VACACIONAL ES UNA REMUNERACIÓN

Resolución del Tribunal Constitucional, Expediente de Acción de Amparo N° 3469-2003-AA/TC (27 de agosto de 2004)

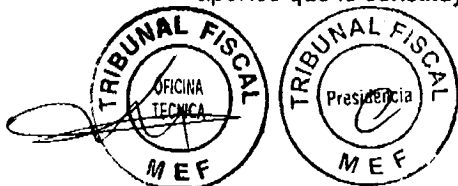
(...) En efecto, de las instrumentales de fojas 14 a 17 del cuadernillo del Tribunal Constitucional, aparece que la parte de la liquidación aceptada y cobrada por el actor fue específicamente el importe correspondiente a las vacaciones no gozadas, el que, por su naturaleza, no constituye beneficio social ni su otorgamiento se encuentra vinculado irremediabilmente a la ruptura del vínculo laboral, como es el caso de la Compensación por Tiempo de Servicios y el pago por vacaciones truncas.

RTF N° 2226-1-2004 (16-04-2004)

"Que por lo tanto, el pago que se efectúa por récord vacacional trunco tiene naturaleza de remuneración, pues se origina directamente en la prestación del servicio del trabajador, cancelándose una vez que se extingue la relación laboral, encontrándose afecto al Impuesto Extraordinario de Solidaridad y a las Aportaciones a la Seguridad Social en Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, tal como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N°s 767-2-2001, 293-5-2000 y 141-5-2000."

RTF N° 848-5-97 (28-04-1997)

"En resumen, de la lectura de las normas citadas el Fondo de Derechos Sociales del Artista es un fondo constituido por los aportes depositados en cuentas individuales, con el objeto de pagar a los artistas remuneraciones vacacionales y sus compensaciones por tiempo de servicios. Por un lado, el pago de vacaciones constituye un concepto remunerativo, mientras que la compensación por tiempo de servicios es un beneficio social a que tiene derecho el trabajador, de lo que se sigue que dicho fondo y los aportes que lo constituyen son de índole laboral y no tienen naturaleza tributaria."



3. MARCO TEÓRICO

3.1 BENEFICIOS SOCIALES

Jorge Toyama Miyagusuku² señala respecto de los beneficios sociales:

"2.1 Alcance del concepto y marco constitucional

Estamos ante uno de los conceptos de uso coloquial, pero que jurídicamente, importa una tarea nada conciliadora la determinación de una uniformidad en el criterio interpretativo.

La Constitución indica que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales tiene primer orden de prioridad en la jerarquía de acreedores del empleador (artículo 24º). Por ello, cuando menos desde el punto de vista constitucional es necesario determinar la real naturaleza de los beneficios sociales.

Seguidamente exponemos las posiciones que se han esgrimido tratando de delinear los alcances de la expresión beneficios sociales:

- a) Criterio restrictivo.- Solamente los conceptos que se encuentran detallados en la Ley de Consolidación de Beneficios Sociales, aprobada por Decreto Legislativo Nº 688 del año 1991. Los Beneficios Sociales serían la CTS, bonificación por tiempo de servicios y seguro de vida. Esta posición es sostenible por la referencia legal. Empero, excluye del concepto de beneficio social, por ejemplo, a la participación anual en las utilidades y demás beneficios sociales.
- b) Criterio amplio.- Todo complemento o suplemento, con independencia del nombre o modalidad de entrega, o la fuente (convencional o legal), ingresa como beneficio social. En la práctica, muchas veces se alude a la liquidación de beneficios sociales en la cual se pueden incluir la CTS, las vacaciones, las remuneraciones mensuales.
- c) Criterio diferenciado.- [...] la remuneración (normalmente ordinaria, fija y permanente) es diferente de los beneficios sociales (cobro extraordinario o periódico que no es remuneración). La Constitución y las normas laborales aluden a las remuneraciones y los beneficios sociales.

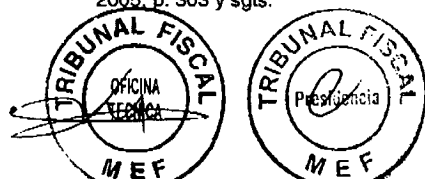
Esta postura puede ser criticada porque hay beneficios sociales que no son remuneraciones (CTS), pero otras que sí lo son (la bonificación por tiempo de servicios). Pese a ello, en una oportunidad la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema indicó que el plazo de caducidad para demandar por hostilidad (CTS) era el mismo que el previsto para la hostilidad por remuneraciones.

- d) Criterio concluyente.- En tanto que la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios aprobada por DS Nº 001-97-TR indica que la CTS es un beneficio social de previsión de las contingencias del cese, este sería el único beneficio social propiamente dicho.

Esta posición no puede ser sostenida, dado que el propio Decreto Legislativo Nº 688 contiene, como otros beneficios sociales, al seguro de vida y la bonificación por tiempo de servicios.

- e) Criterio legal.- En esta posición se indica que los beneficios sociales son aquellos cuyo origen es legal o heterónomo. En otras palabras, la expresión beneficio social es idéntica a los beneficios de origen legal.

² Toyama Miyagusuku, Jorge. Instituciones del Derecho Laboral. Editorial Gaceta Jurídica. Segunda Edición 2005. Lima 2005, p. 303 y sgts.



La última posición no debería admitirse pues hay beneficios sociales que provienen de la costumbre, convenio colectivo, contrato individual o acto unilateral del empleador.

Desde nuestra perspectiva, los beneficios sociales son todos aquellos conceptos que perciben los trabajadores por o con ocasión del trabajo dependiente. No importa su origen (legal – heterónomo – o convencional – autónomo); el monto o la oportunidad de pago; la naturaleza remunerativa del beneficio; la relación de género-especie; la obligatoriedad o voluntariedad; etc. Lo relevante es que lo percibe el trabajador por su condición de tal.

En otras palabras, consideramos que los beneficios sociales se deben apreciar con independencia de la fuente u origen, la cuantía, la duración, los trabajadores comprendidos, etc. Esta es, por lo demás, la posición que se aprecia en los procesos laborales donde los jueces emplean una concepción amplia sobre el alcance del término beneficios sociales. Ciertamente, debe tener un contenido patrimonial claro, en dinero o en especie. (...)

2.2 Efectos de la calificación

En este punto es relevante establecer ciertas consecuencias respecto de la calificación de beneficio social.

En efecto, dependiendo de la calificación, nos encontraremos ante un concepto remunerativo y que está afecto al cálculo de tributos y aportes legales –de cargo del empleador y del trabajador– si es remuneración; o la inclusión dentro de la remuneración computable para otro beneficio social (las gratificaciones son base para la CTS y la asignación familiar sirve de base para el cálculo de casi todos los beneficios sociales); o la determinación de los créditos laborales como primer orden por parte de INDECOPI, etc.”

3.2 REMUNERACIÓN

Según el mismo Jorge Toyama Miyagusuku³, la remuneración es uno de los tres elementos esenciales del contrato de trabajo. El contrato de trabajo es un negocio jurídico oneroso en virtud del cual el empleador debe abonar una retribución por los servicios prestados por el trabajador.

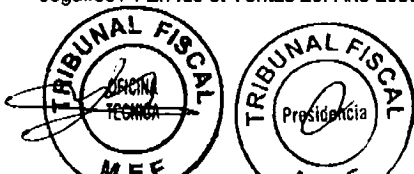
La remuneración no es solamente un elemento esencial del contrato de trabajo, sino que constituye un derecho fundamental reconocido por el artículo 24º de la Constitución Política de 1993.

Remuneración es todo lo que percibe el trabajador por sus servicios prestados y que representa una ventaja o beneficio patrimonial para él mismo y su familia, sin tener en cuenta la condición, el plazo o la modalidad de entrega.

Las normas laborales tienen una definición concreta sobre la remuneración. Así, el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral señala que es remuneración para todo efecto legal el íntegro que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

A ello habría que agregar lo expresado en el artículo 10º del Reglamento de la Ley de Fomento al Empleo, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-96-TR: “El concepto de remuneración definido por los artículos 39º y 40º de la ley, hoy artículos 6º y 7º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, es aplicable para todo efecto legal cuando

³ Toyama Miyagusuku, Jorge. La calificación de los ingresos del trabajador” ¿Cuáles son los criterios que deben seguirse?”. En *Ius et Veritas* 20. Año 2000, p. 399 y sgts.



sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta, que se rige por sus propias normas.

4. PROPUESTAS

4.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

Las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto al amparo de lo establecido por el inciso j) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al tratarse de beneficios sociales.

FUNDAMENTO

Los beneficios sociales son todos aquellos conceptos que perciben los trabajadores por o con ocasión del trabajo dependiente. No importando su origen legal o convencional, el monto o la oportunidad de pago, la naturaleza remunerativa del beneficio, la relación género-especie, la obligatoriedad o voluntariedad, etc., lo relevante es lo que percibe el trabajador por su condición de tal⁴.

La remuneración vacacional, según lo señala Jorge Toyama Miyagusuku, es un beneficio social de origen heterónomo y un crédito laboral de primer orden de prelación en los concursos de acreedores del empleador⁵.

Si bien la Ley de Consolidación de Beneficios Sociales aprobada por el Decreto Legislativo N° 688 no consideró en su texto a las remuneraciones por vacaciones anuales, en los considerandos del Decreto Legislativo N° 713, norma que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, se reconoce de manera expresa que las vacaciones anuales remuneradas constituyen beneficios sociales, cuando señala, "Que las normas constitucionales y la legislación laboral nacional consagran, entre otros beneficios sociales, el descanso semanal remunerado, los feriados no laborables y las vacaciones anuales pagadas".

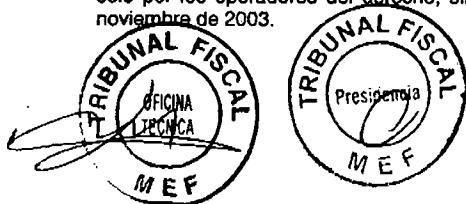
Para Ramón Bueno-Tizón Vivar⁶, todo ingreso que el trabajador recibe de parte de su empleador puede clasificarse dentro de los conceptos de remuneración, condición de trabajo, indemnización, liberalidad o beneficio social, por lo que constituye beneficio social todo ingreso que recibe el trabajador que no esté incluido en alguno de los conceptos anteriores (remuneración, condición de trabajo, indemnización, liberalidad).

Anota además que el Decreto Legislativo N° 688, prevé que los beneficios sociales son tres: el seguro de vida, la bonificación por tiempo de servicios y la Compensación por Tiempo de Servicios, por lo que los beneficios sociales solamente serían estos tres, con lo que se zanjaría la discusión, sin embargo, el Decreto Legislativo N° 856 que especifica los alcances y prioridades de los créditos laborales, y que fue publicada el 4 de octubre de 1996, manifiesta en el primer párrafo del artículo 1° que constituyen créditos laborales las remuneraciones, la compensación por tiempo de servicios, las indemnizaciones y en general los beneficios establecidos por ley que se adeudan a los trabajadores, de donde se puede establecer que la norma menciona hasta cuatro

⁴ Toyama Miyagusuku, Jorge. Los Beneficios Sociales: Análisis Comparativo. En ADVOCATUS N° 4, Revista de los alumnos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima. Mayo 2001, p. 201 y sgts.

⁵ Toyama Miyagusuku, Jorge. Puntos críticos sobre las vacaciones en el sistema peruano. En IUS ET VERITAS 25. Año 2002, p. 253.

⁶ Bueno-Tizón Vivar, Ramón. La naturaleza jurídica de los beneficios sociales. Usados en forma un poco desordenada no sólo por los operadores del derecho, sino también por nuestra legislación. En el Diario Oficial El Peruano del 24 de noviembre de 2003.



figuras: las remuneraciones, la CTS, las indemnizaciones y los "beneficios establecidos por ley", siendo obvio que tanto la CTS como las indemnizaciones son parte de los "beneficios establecidos por ley", los cuales a su vez se diferencian de las remuneraciones, teniendo ambas figuras, las remuneraciones y "los beneficios establecidos por ley" la categoría de créditos laborales.

Cuestiona Bueno-Tizón, ¿son estos "beneficios establecidos por ley" los beneficios sociales? Responde señalando que el tercer considerando del citado Decreto Legislativo N° 856 hace referencia al artículo 24° de la Constitución Política del Perú, que indica que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador, por lo que una interpretación literal del Decreto Legislativo N° 856 argumentaría que para dicha norma los beneficios sociales son todos aquellos fijados por ley (tales como la CTS y las indemnizaciones), diferenciándolos de los establecidos convencionalmente. Únicamente las remuneraciones y los beneficios por ley (beneficios sociales) tienen prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador, pero no así los instaurados convencionalmente. Al ser el Decreto Legislativo N° 856 una norma de igual jerarquía y posterior al Decreto Legislativo N° 688, primaría la nueva definición dada por el Decreto Legislativo N° 856, habiendo sido adoptado tal criterio por las comisiones de procedimientos concursales del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPÍ).

Concluye manifestando que con este último criterio, por ejemplo, la CTS, la indemnización por despido arbitrario, el seguro de vida, las vacaciones, las gratificaciones, la participación en las utilidades de la empresa y demás derechos laborales establecidos por ley, constituyen beneficios sociales.

De otro lado, conforme lo ha indicado David Bravo Sheen, no existe liquidación por beneficios sociales en la que no se incluya las vacaciones trucas⁷. En efecto, la Resolución del Tribunal Constitucional Exp. 2398-2004-AA/TC (12 de noviembre de 2004 comprende dentro del concepto de "beneficios sociales" la Planilla de Pago de Remuneración, Gratificaciones Trucas, Vacaciones Trucas, Asignación Vacacional y CTS.

Además, según la Resolución de la Sala Laboral del 19 de setiembre de 1996⁸, la remuneración vacacional debe pagarse tomando como referencia el monto de la remuneración total que venía percibiendo el trabajador al momento de otorgarse el beneficio.

Teniendo en cuenta lo antes señalado así como los antecedentes jurisprudenciales aplicables al caso, se puede concluir que las vacaciones anuales remuneradas son rentas de quinta categoría y tienen el carácter de beneficio social. En tal sentido, su deducción de la renta bruta a fin de determinar la renta neta imponible debe efectuarse según lo establecido en el inciso j) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

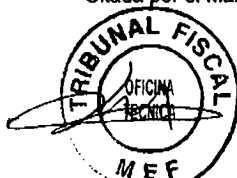
4.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356.

⁷ Bravo Sheen, David. Apuntes importantes para los contribuyentes (Parte I). Todos a cumplir con la Declaración Jurada Anual. Deducciones de gastos que constituyen rentas de segunda, cuarta y quinta categoría. En el Diario Oficial El Peruano del 8 de enero de 2003.

⁸ Citada por el Manual Laboral de la Editorial Economía y Finanzas, Tomo 1. Pág. 65.



FUNDAMENTO

El artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta imponible de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida. El referido artículo contiene una serie de incisos en los que describe de manera enunciativa, supuestos deducibles, entre los que se cuentan las remuneraciones, y los beneficios sociales, entre otros.

La remuneración según lo señala el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, "es el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición." En ese mismo sentido, el artículo 9º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios señala que constituye remuneración computable "todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición"⁹.

Existen tres conceptos relacionados con las vacaciones:

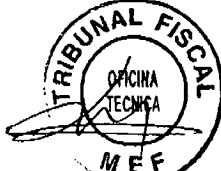
- 1) Las vacaciones entendidas como descanso físico o descanso vacacional, es el derecho que tienen los trabajadores a un período de descanso como consecuencia de haber laborado durante un año, sin que dicho período de descanso signifique interrupción o ruptura del vínculo laboral.
- 2) La remuneración vacacional, es el pago correspondiente al período vacacional, que asciende a un monto equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente de haber continuado laborando o aun cuando no hubiere hecho uso de su descanso.
- 3) La gratificación vacacional, es el pago adicional a la remuneración vacacional otorgándose usualmente con ocasión del goce del descanso vacacional y tiene por fundamento solventar los mayores gastos en los que incurren los trabajadores por sus actividades de recreo y esparcimiento desarrolladas durante el período de descanso vacacional.

En ese sentido, las vacaciones entendidas como descanso físico son un beneficio social debido a que están establecidas como resguardo y protección de la salud de los trabajadores y de preservación de la comunidad¹⁰, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración, ya sea que se la entienda como remuneración diferida por pagarse como contraprestación por el trabajo realizado en el período en el que se completa el record vacacional o remuneración inmediata por pagarse como consecuencia de la subsistencia de la relación laboral no obstante el descanso físico.

En consecuencia, tal como su nombre lo indica, la naturaleza de la remuneración vacacional es la de una auténtica remuneración y no la de un beneficio social, tal como lo establece el artículo 3º del Convenio Nº 52 sobre las vacaciones pagadas de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) ratificado por el Estado Peruano mediante Ley Nº 13284 promulgada el 15 de diciembre de 1959 que señala, "Toda persona que

⁹ Nótese que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, toda vez que sirve de base para el cómputo de otros derecho como la CTS, razón por la que excluye de ella a una serie de conceptos tal como lo establecen los artículos 19º y 20º de Decreto Legislativo Nº 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios. Contrariamente para el Impuesto a la Renta, el concepto de remuneración es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados "toda retribución por servicios personales" como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, etc. tal como lo establece el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁰ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXVI. Vocablo vacaciones, p. 608



tome vacaciones, en virtud del artículo 2º del presente Convenio, deberá percibir durante las mismas: a) su remuneración habitual, calculada en la forma que prescriba la legislación nacional, aumentada con la equivalencia de su remuneración en especie, si la hubiere”¹¹.

En el mismo sentido cabe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15º del Decreto Legislativo Nº 713, Ley de Consolidación de Normas sobre Descansos Remunerados de los Trabajadores Sujetos al Régimen de la Actividad Privada, que al efecto señala “La remuneración vacacional es equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando.”

Al respecto, Robert del Aguila Vela señala que lo dispuesto en el artículo 15º del Decreto Legislativo Nº 713 zanja el debate doctrinario respecto a si la asignación que se otorga al trabajador durante el periodo de descanso vacacional es una liberalidad o constituye remuneración [...] Para nuestra legislación, se trata de una verdadera remuneración, pero sin contraprestación efectiva”¹².

De otro lado, Víctor Ferro Delgado¹³ señala que existen circunstancias en las que subsiste el deber de pagar el salario pese a que, como contrapartida no haya prestación efectiva del trabajo [...], si bien no puede haber servicio sin salario, sí cabe lo inverso por cuanto en múltiples supuestos se reconoce la remuneración sin que medie el correlato del servicio prestado (descanso semanal, vacaciones, licencias con goce de haberes, descanso pre-natal y post-natal, incapacidad temporal, entre otros). Ello no desvirtúa el origen sinalagmático de la remuneración [...].

Añade que la remuneración vacacional es un “elemento necesario de la relación laboral” de forma tal que, “como quiera que durante el descanso vacacional subsiste la relación laboral ello determina que a su vez subsista el salario.

En la misma línea que Ferro Delgado, para Luis Vinatea Recoba¹⁴ la remuneración vacacional en rigor, representa un caso de interrupción laboral, que se funda en el principio protector y tiene por finalidad racionalizar el esfuerzo físico del trabajador durante la jornada. En ese sentido, define la interrupción de la jornada como el periodo en el cual el trabajador, a consecuencia de la acción normativa en cualquiera de sus formas, o unilateralmente por acto del empleador, es liberado de su obligación principal (prestar servicios) y permanece la que corresponde al empleador (abonar salarios).

Finalmente cabe agregar las siguientes definiciones de vacaciones referidas en la Enciclopedia Jurídica OMEBA¹⁵ en las cuales se destaca el carácter remuneratorio de la remuneración vacacional.

“Son el derecho del trabajador de suspender la prestación del servicio en la oportunidad señalada por la ley, sin pérdida de remuneración habitual.”

“Constituyen el derecho del trabajador a ser dispensado del trabajo durante cierto número de días consecutivos, cada año, después de un periodo mínimo de servicios continuos y conservando su derecho al salario habitual.”

¹¹ <http://www.oit.org/ilolex/spanish/convdisp2.htm>

¹² Del Aguila Vela, Robert. El descanso vacacional. En: Gaceta Jurídica Tomo 80-B, Lima, Julio 2000, p. 81.

¹³ Ferro Delgado, Víctor. El descanso vacacional. En: Revista de Trabajo. Lima, año II, Nº 7, 1988, Ministerio de Trabajo y Promoción Social, p. 37.

¹⁴ Vinatea Recoba, Luis. La suspensión de la relación de trabajo en la Ley de Fomento del Empleo: precisiones en torno de las suspensiones perfectas e imperfectas. En: Asesoría Laboral. Lima, Diciembre de 1992, p. 8-13.

¹⁵ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXVI, Vocablo vacaciones, p. 604 (El subrayado es nuestro)



“Es el derecho al descanso ininterrumpido – variable desde unos días hasta más de un mes- que el trabajador tiene, con goce de su remuneración, al cumplir con determinado lapso de prestación de servicios.”

En conclusión, la remuneración vacacional al tener la naturaleza de remuneración y por tanto de renta de quinta categoría, es deducible como gasto, siéndole aplicable lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. CRITERIOS A VOTAR

5.1 PROPUESTA 1

Las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto al amparo de lo establecido por el inciso j) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, al tratarse de beneficios sociales.

5.2 PROPUESTA 2

Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356.

