

Gastos en alimentación: ¿Renta de Quinta? ¿Gastos Deducibles?



INDIRA NAVARRO PALACIOS

Abogada por la Universidad de Lima.
Máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. ¿Renta de quinta categoría?
 - 1. Retribuciones que califican como renta de quinta categoría;
 - 2. Viáticos;
 - 3. Condición de Trabajo;
 - 4. Gastos generales;
 - 5. Vales de alimentos.
- III. ¿Gastos deducibles?
 - 1. Principio de causalidad;
 - 2. Principio de generalidad;
 - 3. Principio de fealdencia;
 - 4. Imputación de los gastos.
- IV. Principales Conclusiones:
 - 1. Naturaleza de los gastos en virtud del vínculo laboral;
 - 2. Desembolsos deducibles como gastos para la empresa.

I. INTRODUCCIÓN

Como es de conocimiento general, las relaciones laborales son aquellas que establecen un vínculo entre aquél que presta un servicio en forma personal y subordinada, conocido como trabajador, y aquél que aporta el capital y ejerce la función de mando y dirección, conocido como empleador.

Ahora bien, es en virtud a dicho vínculo que el empleador se encuentra en la obligación de retribuir los servicios prestados por el trabajador, a través del pago de la remuneración.

Al respecto, es preciso indicar que, para efectos de la normatividad en materia del Impuesto a la Renta, dichos ingresos califican como rentas del trabajo, específicamente, como rentas de quinta categoría.

Sin embargo, cabe resaltar que no todo aquello que el empleador otorga al trabajador en virtud al vínculo laboral califica dentro de la referida categoría, sino que existen conceptos que escapan de dicha clasificación, siendo sumamente importante determinar la diferenciación de dichos ingresos, entre otras razones, a efectos de no incidir de manera excesiva sobre el trabajador a través de un mayor gravamen por concepto de rentas que generan por su trabajo en una relación de dependencia.

Ciertamente, tal como se apreciará líneas adelante, no constituyen renta gravable de quinta categoría determinados pagos que efectúa el empleador a favor del trabajador, empezando por el mero reembolso de gastos incurridos en virtud al servicio prestado, así como aquéllos que se conocen como condición de trabajo, necesarios a fin que dicho servicio pueda ser efectivamente prestado.

No obstante ello, es preciso indicar que existen conceptos que resultan difíciles de clasificar (si se contraen a la quinta categoría o no) surgiendo cierta incertidumbre respecto a su naturaleza, tal es el caso de los alimentos otorgados por el empleador a favor de los trabajadores. En efecto, cabe destacar que los alimentos que

provee el empleador a sus trabajadores calificarían, bajo ciertas circunstancias, como rentas de la quinta categoría y, bajo otras, no se verían comprendidos por dicha clasificación.

En virtud a las razones expuestas, nos dedicaremos a desarrollar, en términos generales, el tratamiento tributario otorgado a aquellas erogaciones que constituyen para el trabajador un beneficio y, por tanto, rentas de quinta categoría, de aquellos que se excluyen de dicha condición, analizando, específicamente, el tratamiento del importe por concepto de alimentos que se otorgan a los trabajadores a la luz de los pronunciamientos que han venido siendo expedidos por el Tribunal Fiscal.

Finalmente, como consecuencia de la premisa propuesta, evaluaremos si las erogaciones realizadas por el empleador constituyen gastos deducibles a efectos de determinar la renta de tercera categoría de la empresa a favor de la cual dicho trabajador presta sus servicios.

II. ¿RENTA DE QUINTA CATEGORÍA?

1. Retribuciones que califican como renta de quinta categoría

El inciso a) del artículo 34 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califican como rentas de quinta categoría, las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos los cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Sobre el particular, coincidimos con Tulio Obregón Sevillano cuando destaca la importancia de diferenciar entre los servicios que se prestan en relación de dependencia de aquéllos que son prestados en forma independiente, manifestando que:

"(...) las personas pueden brindar sus servicios personales sólo de dos maneras:

en forma dependiente o independiente. Si prestan servicios en forma dependiente, estamos ante un contrato de trabajo regulado por el Derecho Laboral y son estos servicios los que pertenecen a la quinta categoría del Impuesto a la Renta. Y si los servicios son prestados en forma independiente, estamos ante los contratos de prestación de servicios regulados por el Derecho Civil. En este caso, los ingresos que perciben pertenecen a la cuarta categoría del referido impuesto.¹

Como se desprende de la norma citada y la doctrina, en principio, constituyen rentas de quinta categoría todas las retribuciones percibidas como consecuencia del trabajo prestado en relación de dependencia o subordinación, constituyendo un beneficio a favor del trabajador por las labores realizadas.

Sin embargo, debemos resaltar, en principio, que no toda retribución que ha sido otorgada al trabajador en su calidad como tal califica dentro del concepto de rentas de quinta categoría, sino que, tal como hemos precisado, se excluyen de dicha categoría las retribuciones otorgadas en virtud al mero reembolso de gastos incurridos por concepto de los servicios prestados, ya que dichos importes no son de libre disponibilidad, ni constituyen un beneficio o ventaja patrimonial directa para el trabajador, sino que su relación es, únicamente, con la generación de renta gravable de tercera categoría a favor de la empresa, tema que será abordado en el siguiente apartado (segundo párrafo del inciso a) del artículo 34^o del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

Siendo ello así, se concluye que, a efectos de ser consideradas dentro de la clasificación de quinta categoría, las rentas percibidas deben ser como consecuencia de servicios personales prestados en relación de dependencia o subordinación, debiendo constituir una ventaja o beneficio a

favor del trabajador, pudiendo considerarse, para tales efectos, no sólo las remuneraciones principales otorgadas por el empleador (es decir, el sueldo), sino cualquier otro ingreso complementario que derive del servicio personal del trabajador.

En ese orden de ideas, nuestro pretexto para realizar esta evaluación será el otorgamiento de alimentos a los trabajadores.

Ahora bien, a continuación analizaremos, desde la perspectiva de las normas y con ayuda de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal (máxima autoridad en materia tributaria que se pronuncia sobre los procedimientos administrativos tributarios de los contribuyentes), si estos desembolsos por alimentos podrían dejar de calificar como rentas de quinta categoría, en tanto sean:

- Sumas otorgadas por la prestación de servicios fuera de su residencia;
- Condición de trabajo, a efectos de permitir la prestación del servicio por parte de los trabajadores;
- Gastos generales a favor de los trabajadores; o,
- Vales de alimentos otorgados por la empresa a favor de los trabajadores.

Tal como ha sido propuesto, comenzaremos analizando a continuación, la naturaleza de las sumas otorgadas a favor de los trabajadores por la prestación de servicios prestados fuera de su residencia habitual.

2. Viáticos

Cabe señalar que, tal como lo adelantamos, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 34 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala

¹ OBREGÓN SEVILLANO, Tulio. Rentas de Quinta Categoría del Impuesto a la Renta. En: Actualidad Empresarial N° 70, Primera Quincena, Lima, Setiembre, 2004, pp. V1-V6.

que, no se considerarán como rentas de quinta categoría las cantidades que percibe el trabajador por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Como se desprende de la norma citada, no se consideran rentas de quinta categoría las retribuciones percibidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, tales como las siguientes, siempre que, por su monto, no constituyan sumas que revelen el propósito de evadir el impuesto:

- Gastos por la prestación del servicio en lugar distinto al de la residencia habitual del trabajador (como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje);
- Gastos por concepto de la movilidad; y,
- Otros gastos que sean exigidos por la naturaleza de sus labores.

Siendo ello así, es preciso resaltar que la norma citada constituye una disposición que indica, en términos generales, cuándo ciertas retribuciones no califican como rentas de quinta categoría, indicando algunos supuestos a modo enunciativo (es decir, que no se agotan en los mismos, no siendo taxativos).

Al respecto, debemos precisar que, el Tribunal Fiscal asocia a los gastos por "servicios prestados en lugar distinto al de su residencia habitual" como aquellos derivados por concepto de viáticos, es decir, aquellos que comprenden alojamiento, alimentos y movilidad en el contexto de un viaje a lugares distintos al señalado.

Efectivamente, el Tribunal Fiscal ha precisado, a través de la Resolución N° 04914-4-2003, lo siguiente:

"Según se observa (...), al respecto cabe precisar que de acuerdo con lo establecido

en el segundo párrafo del precitado inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, se excluye del concepto de rentas de quinta categoría aquellas cantidades abonadas al servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de movilidad, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

De la norma precitada se desprende que el Impuesto a la Renta pretende gravar aquellos conceptos que constituyan ingresos que sean de libre disposición de los perceptores de rentas de quinta categoría, no así, los que se abonen por consideraciones distintas a su labor en el lugar habitual, como lo es el caso de los viáticos, o movilidad cuando por la labor realizada ello sea requerido.

(...) Estando a lo expuesto, y siendo que no se encuentra acreditado en autos que los importes abonados al recurrente por los conceptos de "Apoyo Movilidad" y "Apoyo Alimentario" han sido otorgados a modo de viáticos por el desempeño de su labor en lugares distintos al de su residencia habitual, o que la labor realizada (...) requiriese el pago de movilidad porque la función así lo amerite; no obstante haber sido notificado para ello, procede confirmar la apelada en este extremo".

En efecto, el Tribunal Fiscal establece que no constituyen rentas de quinta categoría las rentas abonadas al trabajador por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, como es el caso de viáticos por razón de un viaje, interpretándose que, de lo contrario, calificarían dentro de dicha categoría.

3. Condición de Trabajo

Ahora bien, una vez analizada la naturaleza de las sumas otorgadas a los trabajadores por la prestación de sus servicios fuera de su residencia, pasamos a continuación al desarrollo

de aquellas erogaciones que califican como "condición de trabajo".

Como es de conocimiento general, en algunos supuestos, a efectos de posibilitar la labor de los trabajadores, las empresas les otorgan determinados beneficios que coadyuvan a facilitar dicha labor, incurriendo en gastos, los cuales se conocen como "condición de trabajo".

En efecto, las condiciones de trabajo son aquellos gastos incurridos por la empresa con la finalidad de permitir y facilitar a sus trabajadores la realización de sus labores, permitiendo la generación de renta gravada de tercera categoría a efectos del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, debemos adelantar que, dichos gastos que posibilitan el ejercicio de las labores de los trabajadores, no constituyen de ninguna manera una ventaja económica a favor de los mismos ni son de su libre disposición, motivo por el cual no califican como rentas de quinta categoría.

Al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado, a través de la Resolución N° 01215-5-2002, precisando lo siguiente:

"Se concluye que tales pagos constituyen una condición de trabajo, en tanto, en concordancia con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 650 se trate de montos que se entreguen al trabajador para el cabal desempeño de sus funciones y no constituyen beneficio o ventaja patrimonial directa para el trabajador (...)"

Como se podrá observar, el Tribunal Fiscal ha señalado que los pagos efectuados con la finalidad de facilitar el desempeño de las labores de los trabajadores y que no constituyan beneficio o ventaja directa para el trabajador, serán condiciones de trabajo siempre que sean necesarios o faciliten el ejercicio de las labores de los trabajadores.

En efecto, es importante destacar que, se excluyen de la clasificación de rentas de quinta categoría, aquellas retribuciones que califican como condición de trabajo, ya que, posibilitan las labores por parte de los trabajadores a efectos de coadyuvar a la realización de renta de tercera categoría por parte de la empresa.

Sobre el particular, Jorge Luis Picón Gonzales precisa, desde nuestro punto de vista, en forma pertinente, que

"(...) Se deben diferenciar los gastos que se realizan a favor y en beneficio de los trabajadores, de aquellos que la empresa necesita realizar para que el trabajador pueda prestar sus servicios de manera óptima. Resulta importante señalar que dichas gastos no pueden ser limitados ni condicionados en la medida que resulten razonables en función al cargo y actividades que el trabajador deba cumplir."

Como consecuencia de lo indicado, es importante que reiteremos el hecho que los gastos que se realizan a favor y en beneficio de los trabajadores calificarían, en principio, como rentas de quinta categoría, en tanto aquellos que conllevan a posibilitar las labores del trabajador no se encuentran comprendidas en la categoría bajo referencia.

Al respecto, el Tribunal Fiscal analiza si determinados gastos incurridos por una empresa a favor de sus trabajadores califican o no como condición de trabajo, así por ejemplo, se pronuncia en el sentido siguiente:

RTF 00054-4-2005

"Que como regla general todo ingreso proveniente del trabajo, como fuente susceptible de generar ingresos periódicos, se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta (...)"

2. PICÓN GONZÁLES, Jorge Luis. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí ya..., Dogma Ediciones, Lima, 2007, p. 141.

Que la recurrente efectuó pagos en efectivo por concepto de arrendamiento de viviendas de sus trabajadores (...), los que han sido otorgados como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia;

Que en el caso de autos el efectivo entregado por la recurrente a favor de sus trabajadores (...) por concepto de alquileres de vivienda califican como parte de la renta gravada para los trabajadores para efecto del Impuesto a la Renta de quinta categoría, y por tanto sujetas a las retenciones correspondiente por el empleador, toda vez que son los propios trabajadores quienes eligen la vivienda, siendo que la empresa no asume ninguna obligación contractual en los contratos de alquiler suscritos por los propios funcionarios beneficiados, de lo cual se infiere que tanto la elección de la vivienda y la estipulación de su precio y demás consecuencias que del contrato de arrendamiento se derivasen resultan de exclusiva responsabilidad del trabajador, tal es así que tanto en los contratos de arrendamiento como en los recibos emitidos por el arrendador de dichas inmuebles, figuran los nombres de los referidos beneficiarios;

Que resulta claro que la prestación de servicios en relación de dependencia tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre la empresa y el trabajador, quien evalúa los costos y beneficios antes de aceptar y perfeccionar el acto jurídico o contrato laboral, y en tal sentido los gastos que le demande vivir en determinada localidad, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, siendo que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para éste último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados y por tanto constituye renta de quinta categoría (...).

Tal como se desprende de la Resolución bajo análisis, los pagos que efectúe una empresa a favor de sus trabajadores a efectos de que cubran los gastos que implican vivir en una determinada localidad, en la cual prestarán sus servicios personales (como, en el caso específico por ejemplo del alquiler de una vivienda), al formar parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, constituyen rentas de quinta categoría, ya que califican como un beneficio económico y patrimonial a favor del trabajador y no como una condición de trabajo necesaria a efectos de prestar el servicio.

Si bien, en el caso mencionado, el Tribunal Fiscal analiza el supuesto del alquiler de viviendas, en términos generales concluye que los gastos que le demande al trabajador vivir en determinada localidad (lo cual incluye no sólo vivienda, sino, en general, otros gastos, tales como alimentos), a efectos de prestar un servicio determinado, corresponden erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, constituyendo rentas de quinta categoría.

En ese sentido, debemos indicar que, bajo el criterio del Tribunal Fiscal, las características que deben cumplir las erogaciones por parte de la empresa, a efectos de ser consideradas condiciones de trabajo y no como rentas de quinta categoría, son las siguientes:

- Que sean sumas de dinero, bienes o servicios que se entreguen o presten al trabajador para hacer posible o facilitar el cumplimiento de sus labores;
- Que no sean de libre disponibilidad, es decir, que el empleado no pueda utilizarlos con fines distintos; y,
- Que deban acreditarse mediante rendiciones de cuenta o con la presentación de los respectivos comprobantes de pago.

Al respecto, a modo de ejemplo, se mencionan recurrentemente que constituiría condición de trabajo, las erogaciones efectuadas a fin de

adquirir lo siguiente: herramientas del obrero, las muestras entregadas a los vendedores, así como los gastos de alimentación y vivienda de trabajadores de campamentos mineros, petroleros, entre otros.

Ahora bien, y atendiendo al tema específico que nos ocupa, en lo que respecta al supuesto que viene siendo analizado, es decir, los gastos de alimentación de trabajadores, los mismos constituirán condición de trabajo en situaciones excepcionales, tales como las precisadas anteriormente (campamentos mineros y petroleros, por ejemplo), en las cuales es difícil (casi imposible) acceder a dichos beneficios por cuenta propia del trabajador, lo cual no le permite continuar con el desarrollo de sus labores.

Bajo ese contexto, tratándose de dichos supuestos en los cuales el trabajador no puede proveerse por sí mismo de alimentos, los gastos incurridos por la empresa a efectos de que accedan a dichos bienes constituyen condición de trabajo, ya que, de lo contrario, resultaría materialmente imposible el desarrollo de las labores por parte de los trabajadores.

Efectivamente, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11704-2-2007 analiza un supuesto en el cual el otorgamiento de alimentos por la empresa a favor de sus trabajadores califica como condición de trabajo:

"De la revisión de lo actuado se tiene que durante la fiscalización la recurrente señaló que brinda servicios complementarios a empresas industriales ubicadas en distintos puntos del país y fuera del radio urbano, razón por la cual provee de alimentación al personal destacado a dichas fábricas como condición de trabajo (...), no estando por ello dicho concepto gravado con el Impuesto Extraordinario de Solidaridad ni con el Impuesto a la Renta de quinta categoría (...)"

De lo expuesto, se tiene que parte de los servicios complementarios que debían prestar los trabajadores de la recurrente se realizaban en altamar o en las instalaciones de las empresas pesqueras (...)

Por lo expuesto, la recurrente aduce la necesidad de brindar el servicio de alimentación a sus trabajadores destacados en los locales de las empresas pesqueras o en altamar (...)

(...) la recurrente anexó como sustento de los gastos de alimentación, la relación del personal que laboró en las diferentes plantas de Pesquera Diamantes S.A. y Pesquera Rubí S.A. (...), así como las copias de las facturas emitidas por sus concesionarias precisando la relación de trabajadores que habrían recibido dicha alimentación (...).

Cabe precisar que la Administración sustenta el reparo fundamentalmente en el hecho que no existe documento que acredite que los alimentos fueron recibidos por los trabajadores de la recurrente, siendo que en dicho caso la Administración debió haber efectuado cruces de información con los proveedores del servicio, labor que no realizó. En tal sentido, no resulta razonable que se desvirtúe el sustento documentario presentado por la recurrente (...) y de lo expuesto se encuentra acreditado que la recurrente presta servicios complementarios (...), proporcionando personal para que cumpla con las labores indicadas, personal que labora en turnos de ocho horas en altamar o en las instalaciones de las empresas pesqueras, en consecuencia, los gastos de alimentación al personal destacado califica como condición de trabajo, cumpliendo con el requisito de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (...)."

Como se desprende de la Resolución citada, los alimentos otorgados por una empresa a favor de sus trabajadores califican como condición de trabajo siempre que resulten necesarios para posibilitar el desarrollo de sus labores, tal es el caso, por ejemplo, de la realización de labores en altamar o en las instalaciones de empresas pesqueras, en las cuales los trabajadores laboran en turnos de 8 horas y no pueden acceder por sí mismos a alimentos. Siendo ello así, los alimen-

tos que otorga la empresa a sus trabajadores en dicho supuesto constituyen condición de trabajo y, por tanto, no constituyen rentas afectas al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

4. Gastos generales

Al respecto, es importante también advertir que, el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta³ establece que no constituyen renta gravable de quinta categoría los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud a los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 del TUO la Ley del Impuesto a la Renta⁴.

Si bien, a través del artículo citado, la legislación establece un supuesto de excepción para no considerar como renta de quinta categoría a los gastos y contribuciones realizados por la empresa a favor del personal, siempre que atienda a su generalidad, existe también una interpretación contraria a ese enunciado tan amplio, en el sentido que la norma más bien parecería encontrarse limitada a los gastos contenidos en el inciso II) del artículo 37 del citado TUO, es decir, gastos de salud, recreativos, culturales y educativos (dentro de los cuales no se incluyen los alimentos a favor de los trabajadores, a menos que se trate de agasajos en alguna actividad recreativa).

No obstante la polaridad de ambas interpretaciones que se ventilan en el medio, el Tribunal Fiscal ha establecido un punto intermedio para estas interpretaciones (advertimos que sin carácter de observancia obligatoria) para los alcances del numeral 3 del inciso c) del artículo 20⁵ del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta anteriormente citado, precisando sobre el particular lo siguiente:

RTF N° 477-1-2001

"En cuanto al Impuesto a la Renta, se efectúan reparos a la determinación de las retenciones por rentas de quinta categoría, al no haber considerado la recurrente como tales los alimentos otorgados a favor del personal. Al respecto, si bien el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta califica como renta de quinta categoría toda retribución en dinero o en especie por el trabajo prestado en relación de dependencia, el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de dicha ley excluye de dicha calificación, entre otros conceptos, el rubro correspondiente a gastos que realiza la empresa a favor del personal, condicionada tal exclusión al hecho que se efectúen con carácter general. Sin embargo, no fluyendo de autos que los alimentos se hayan otorgados con carácter general y tengan como origen alguna obligación de tipo contractual, se ordena a la SUNAT que

3. "Para determinar la renta bruta de quinta categoría prevista en el inciso a) del Artículo 34 de la Ley son de aplicación las siguientes normas:

(...)

c) No constituyen renta gravable de quinta categoría:

(...)

3. Los gastos y contribuciones realizadas por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores (...)"

4. "A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor (...)"

verifique las condiciones en que se otorgan dichos alimentos, debiendo levantar el reparo si se cumplen con los requisitos de generalidad y obligatoriedad. En cuanto a la multa por no haber pagado los tributos que debieron retenerse dentro de los plazos establecidos, dado que se derivan del reparo mencionado, su procedencia dependerá de la verificación que efectúe SUNAT.

Como se desprende de lo expuesto, el Tribunal Fiscal concluye que, a efectos de que los gastos incurridos por la empresa a favor de los trabajadores no califiquen como rentas de quinta categoría (sin restringirse los mismos a los gastos contenidos en el inciso II) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta), se requiere que el gasto sea general, en otras palabras, a efectos de que las sumas no califiquen como rentas de quinta categoría, se deberá aplicar el beneficio en forma homogénea a los trabajadores de la empresa que cumplan con determinados requisitos objetivos.

Más, no basta la generalidad pues, el Tribunal Fiscal exige que entre la empresa y los trabajadores exista una obligación de tipo contractual, es decir, no será suficiente cumplir con el principio de generalidad, sino que se requiere la existencia de un pacto preexistente entre el empleador y el trabajador, cumpliéndose el requisito de la obligatoriedad de dicho desembolso.

De este modo, bajo el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal, podemos llegar a concluir que no constituyen rentas de quinta categoría los alimentos otorgados a favor del personal, siempre que los mismos cumplan con el principio de generalidad y fluyan de una obligación contractual.

Teniendo en cuenta lo indicado, debemos precisar que, a efectos de cumplir con el requisito de la obligatoriedad exigido por el Tribunal Fiscal, se deberán evaluar los siguientes mecanismos:

Convenios Colectivos

Los Convenios Colectivos son una prueba fehaciente de las obligaciones de la empresa con

sus trabajadores, constituyendo un acuerdo de voluntades entre el empleador y organizaciones representativas de trabajadores, mediante el cual se regulan temas concernientes a las remuneraciones, condiciones laborales, entre otros aspectos.

Con la finalidad de verificar la obligatoriedad de su cumplimiento es importante que citemos el numeral 2 del artículo 28 de la Constitución de 1993, el cual le reconoce a la convención colectiva fuerza vinculante en el ámbito de lo concertado, es decir, reconoce que es de obligatorio cumplimiento y, en consecuencia, en un supuesto de incumplimiento por alguna de las partes, dicha obligación es pasible de exigibilidad.

Es importante que advertamos la obligatoriedad para la empresa de las prestaciones establecidas a su cargo en los Convenios Colectivos y su fuerza vinculante, característica que ha sido reconocida por la jurisprudencia expedida por el Tribunal Fiscal, tal como se muestra a continuación:

RTF N° 649-4-1997

"Que el último reparo corresponde al desconocimiento de la adquisición de alimentos que la Administración considera ajena al giro del negocio, no obstante, en el expediente no se ha comprobado si los bienes que se adquirieron fueron entregados a los trabajadores para su libre disposición o si los mismos sirvieron para su alimentación durante el tiempo que prestaron servicios en los asientos mineros, condición que es sustancial para saber si nos encontramos frente a un acto de liberalidad o si se trata de alimentos consumidos con ocasión de la prestación de los servicios que ofrecía la recurrente a las empresas mineras, en cuyo caso, no habría existido retiro de bienes y se trataría además, de un gasto propio del giro del negocio; (...)

En cuanto a la condición de trabajo invocada como motivo para la entrega a los trabajadores de los bienes adquiridos, la re-

corrente no ha acreditado que se encuentre obligada a realizar dichos gastos en virtud de norma, convenio colectivo o contrato de trabajo alguno, razón por la cual constituyen meros actos de liberalidad suyos⁵.

En buena cuenta, de la jurisprudencia se advierte que el gasto es deducible cuando constituye una obligación para la empresa realizarlo y esta situación se presenta cuando existe celebrado un Convenio Colectivo pues, como ha podido ser observado, a través del mismo plasma una obligación del empleador frente al trabajador.

Complementando lo expuesto, el Tribunal Fiscal emitió un criterio respecto al convenio colectivo, excluyendo de esa manera que los gastos incurridos por la empresa en dicho contexto constituyan una liberalidad posible de ser desconocida por la Administración Tributaria:

RTF N° 600-1-2001

"Que el Convenio Colectivo Único de Trabajo para 1995 recogió la obligación de seguir proporcionando servicios de hospitalización, asistencia médica y medicinas en forma gratuita a los familiares de los servidores bajo ciertas condiciones (...)

Que de acuerdo a lo indicado, los gastos efectuados por la recurrente son ajenos a la noción de un acto de liberalidad, respondiendo a una obligación de carácter contractual;

Que dicha obligación es asumida frente a los trabajadores, con ocasión de la labor que estos deben prestar a favor de la recurrente, por lo que el gasto no sería ajeno al concepto de causalidad, puesto que resultaría necesario para la generación de la

renta gravada, en tanto forma parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal⁶.

En efecto, bajo esa perspectiva, de acreditarse la existencia de un Convenio Colectivo a través del cual se convenga el otorgamiento de un beneficio por la empresa a favor de sus trabajadores, el mismo responde a una obligación de carácter contractual y, por tanto, no constituyen actos de liberalidad.

Se debe considerar que, en lo que respecta a los requisitos formales del Convenio de Trabajo, el literal f) del artículo 43 del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo establece que el mismo deberá formalizarse por escrito en 3 ejemplares, uno para cada parte y el tercero para su presentación a la Autoridad de Trabajo con el objeto de su registro y archivo.

Es más, es recomendable, aun cuando la norma no se ha puesto expresamente para este supuesto (se ha regulado para el caso de los préstamos a trabajadores), a efectos de acreditar la existencia del Convenio Colectivo ante la Administración Tributaria, el mismo deberá encontrarse debidamente aprobado por la Autoridad Administrativa de Trabajo⁷.

Asimismo, cabe indicar que otro mecanismo que coadyuva a acreditar la obligatoriedad de las obligaciones de la empresa con sus trabajadores es el Reglamento Interno del Trabajo, el cual comentamos a continuación.

Reglamento Interno de Trabajo

Como hemos precisado con anterioridad, una de las principales características de la relación laboral es el poder de dirección que se le otorga al empleador, mediante el cual se le permite im-

5 TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; Artículo 26.-

⁶ (...) Las presunciones contenidas en este artículo no operarán en los casos de préstamos a personal de la empresa por concepto de adelanto de sueldo que no excedan de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, cuando se trate de préstamos destinados a la adquisición o construcción de viviendas de tipo ecológico; así como los préstamos celebrados entre los trabajadores y sus respectivos empleadores en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo (...). (Énfasis agregado).

partir una organización interna, con la finalidad de optimizar la producción de la empresa.

Bajo este contexto, debemos precisar que el Reglamento Interno del Trabajo es la norma laboral que nace debido al poder de dirección del cual goza el empleador, el cual tiene carácter general, pues afecta a un universo indeterminado de trabajadores de una empresa y, además, constituye una prueba fehaciente de las obligaciones de la empresa con sus trabajadores.

Siendo ello así, las obligaciones del empleador contenidas en el Reglamento Interno de Trabajo son plenamente exigibles y los trabajadores tienen la facultad de accionar contra sus empleadores para reclamar el reconocimiento de sus derechos.

Respecto a la obligatoriedad de los preceptos contenidos por el Reglamento Interno de Trabajo a favor de los trabajadores, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

RTF N° 02164-1-2003

"Que agrega que la alimentación otorgada no constituye una mayor remuneración para el trabajador, toda vez que no es un concepto de libre disposición, no retribuye los servicios prestados y es otorgada por las especiales características de estos servicios, constituyendo una condición de trabajo propia de la actividad agraria, por lo que los gastos impugnados son deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, y el Impuesto General a las Ventas que gravó la adquisición de los alimentos puede ser utilizado como crédito fiscal (...)

Que en el Reglamento Interno de Trabajo que obra en el Expediente N° 5462-20041, se establece que la alimentación del personal se realizará en el comedor de la empresa, disponiendo para este fin de 30 minutos, sin existir tolerancia ni excepción de ningún tipo, y en los resultados de la inspección

realizada por la Administración, se verifica que el fundo agrícola se encuentra alejado de la carretera Panamericana Sur, que el tiempo utilizado para llegar desde la localidad más cercana hasta el kilómetro 281 de la citada autopista es de aproximadamente 15 minutos, y que de éste punto a la sede productiva es de aproximadamente 7 minutos, observándose además que en este último trayecto no transita ningún medio de transporte; (...)

Que en tal virtud, los referidos gastos no resultan ajenos al concepto de causalidad, quedando acreditado que devienen en necesarios para la generación de la renta gravada, y en consecuencia deben ser admitidos como gasto deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría de la recurrente, y de conformidad con el artículo 18 antes anotado, le otorgan derecho a crédito fiscal, debiendo en consecuencia levantarse los citados reparos."

Como podemos advertir, el Reglamento Interno de Trabajo y las disposiciones que contiene determinan parámetros estrictos de conducta, tanto para el empleador como el trabajador, y aquellos preceptos que contiene son de obligatoria observancia por ambas partes y justifican el accionar de la empresa.

No obstante ello, al constituir el Reglamento Interno de Trabajo un documento cuyas disposiciones son elaboradas exclusivamente por el empleador, pudiendo ser modificadas a su libre voluntad, mayor fehicencia de las obligaciones de la empresa con los trabajadores es otorgada por el Convenio Colectivo anteriormente analizado, motivo por el cual, recomendamos que el Reglamento Interno de Trabajo tenga como función complementar un Convenio Colectivo existente.

5. Vales de alimentos

De conformidad con el artículo 1 de la Ley N° 28051⁶, Ley de prestaciones alimentarias en

6 "La presente Ley establece el beneficio de prestaciones alimentarias con fines promocionales a favor de los trabajado-

beneficio de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, la misma que tiene por objeto, como su nombre lo indica, establecer el beneficio de prestaciones alimentarias con fines promocionales a favor de los trabajadores, con la finalidad de mejorar sus ingresos, mediante la adquisición de bienes de consumo alimentario suministrados por su empleador con la participación de terceros en condiciones adecuadas.

Por su parte, el artículo 3 de la citada Ley⁷, precisa que el valor de las prestaciones alimentarias bajo lo dispuesto por este dispositivo, constituyen remuneración no computable y, por lo tanto, no se tendrá en cuenta para la determinación de derechos o beneficios de naturaleza laboral, sea de origen legal o convencional, ni para los aportes y contribuciones a la Seguridad Social. Sin embargo, ello no será de aplicación para los tributos que tengan como base imponible las remuneraciones y que sean ingresos del Tesoro Público.

Como se desprende del artículo citado, los empleadores pueden evaluar la posibilidad de otorgar prestaciones alimentarias a favor de sus trabajadores mediante determinadas modalidades (tales como la entrega de vales de

alimentos), a fin de reducir los costos laborales, ya que dichas prestaciones no constituirán remuneración para el trabajador para efectos laborales.

No obstante lo señalado, dichas prestaciones constituirán remuneraciones que se considerarán para el cálculo de los tributos que tengan como base imponible las remuneraciones y que sean ingresos del Tesoro Público, dentro de los cuales se encuentra comprendido el Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Por su parte, el artículo 2 de la referida Ley⁸ precisa que, entre las distintas modalidades a través de las cuales se puede cumplir con la prestación bajo referencia, se encuentra el suministro indirecto consistente en el otorgamiento, por parte de una empresa administradora y proveedora que hubiera suscrito un convenio con el empleador, de cupones, vales u otros análogos a favor de los trabajadores, para la adquisición exclusiva de alimentos en establecimientos afiliados.

En efecto, como se desprende de la norma citada, a efectos de poder acogerse al presente sistema y reducir los costos laborales, el empleador deberá suscribir un convenio con una empresa administradora o proveedora de alimentos, de-

res sujetos al régimen laboral de la actividad privada, con el objeto de mejorar sus ingresos, mediante la **adquisición de bienes de consumo alimentario suministrados por su empleador con la participación de terceros en condiciones adecuadas**. (Las prestaciones alimentarias, podrán ser objeto de convención colectiva de trabajo o contrato individual". (Énfasis agregado).

- 7 "El valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo las modalidades establecidas los numerales b.1) y b.2) del artículo 2 inciso b) de la presente Ley, constituyen remuneración no computable y por lo tanto no se tendrá en cuenta para la determinación de derechos o beneficios de naturaleza laboral, sea de origen legal o convencional, ni para los aportes y contribuciones a la Seguridad Social. **Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación para los tributos que tengan como base imponible las remuneraciones y que sean ingresos del Tesoro Público**". (Énfasis agregado).

B "Las modalidades de la prestación pueden ser, sin que éstas sean excluyentes:

a) **Suministro directo:** El que otorga el empleador valiéndose de los servicios de comedor o concesionario provisto en el centro de trabajo. En los casos de otorgamiento de este beneficio a la fecha de entrada en vigencia de la Ley por acto unilateral del empleador, costumbre o mediante convención colectiva, mantiene su naturaleza de remuneración computable.

b) **Suministro indirecto:**

b.1) El que se otorga a través de Empresas Administradoras que tienen convenios con el empleador, mediante la **entrega de cupones, vales, u otros análogos, para la adquisición exclusiva de alimentos en establecimientos afiliados**.

b.2) El que se otorga mediante convenio con empresas proveedoras de alimentos debidamente inscritas en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo". (Énfasis agregado).

biendo constar dicho acuerdo por escrito. Así, la empresa proveedora emitirá vales de consumo a favor de la empresa interesada en los mismos (a efectos de ser, posteriormente, entregados a los trabajadores de ésta última para la adquisición de bienes en los establecimientos de la empresa proveedora), a cambio del pago de una suma de dinero que equivalga al valor contenido en dichos vales.

En virtud a las normas referidas, el suministro indirecto de vales de alimentos por parte del empleador, voluntariamente a favor del trabajador, constituyen erogaciones que califican como retribuciones por concepto de servicios personales en virtud del vínculo laboral existente, siendo computable dicho valor a efectos de determinar el Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Sin embargo, es preciso considerar que la entrega de vales a favor de los trabajadores puede derivar de distintas modalidades contractuales entre el empleador y la empresa administradora o proveedora de dichos vales⁹, pudiendo pactarse, opcionalmente, según los siguientes términos:

- Que la entrega de los vales de consumo por la empresa administradora o proveedora conlleve al pago del importe dinerario que corresponda por parte de la empresa empleadora, pero con la consiguiente obligación de la primera del reembolso por los montos no canjeados o vales caducos. En dicho supuesto (y sin perjuicio de que, posteriormente, se efectúe un mayor análisis de la imputación de gastos), la empresa empleadora reconocerá el gasto incurrido en la oportunidad que conozca cuál es el monto del reembolso y, por ende, pueda determinar el importe de los vales efectivamente consumidos por sus trabajadores para efectos de su deducción.

- Que la entrega de los vales de consumo por la empresa administradora o proveedora conlleve al pago del importe dinerario que corresponda por parte de la empresa empleadora que los adquiere, sin la consiguiente obligación por la primera de efectuar reembolso alguno aún cuando hayan caducado. En este supuesto, todo el gasto incurrido por la empresa empleadora será reconocido (aún cuando no hayan sido canjeados los vales) en la oportunidad en que los referidos vales sean entregados a los trabajadores.
- Finalmente, puede darse el supuesto que se pacte el pago de los vales otorgados por la empresa administradora o proveedora conforme vayan siendo canjeados por los trabajadores de la empresa empleadora, en cuyo caso el gasto se reconocerá conforme se vaya incurriendo.

Ahora bien, nos hemos dedicado al desarrollo general del tratamiento tributario otorgado a aquellas erogaciones que constituyen para el trabajador un beneficio y, por tanto, rentas de quinta categoría, de aquellos que se excluyen de dicha condición, analizando, específicamente, el tratamiento otorgado al importe por concepto de alimentos que se otorgan a los trabajadores a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

En consecuencia, califica como rentas de quinta categoría toda retribución por servicios personales que constituyan un beneficio para el trabajador, incluyendo el monto de los vales o cupones de alimentos que el empleador otorga al trabajador, con excepción de aquellas que puedan calificar como sumas otorgadas por la prestación de servicios fuera de la residencia habitual, condición de trabajo o, en determinados supuestos, gastos generales a favor de los trabajadores, en cuyo caso, dichas rentas se encontrarán excluidas de la categoría bajo referencia.

9 COSSIO CARRASCO, Viviana. *Tratamiento tributario de los vales de consumo*. En: *Contadores & Empresas* N°147, Primera Quincena, Lima, Diciembre, 2010, p. 22.

III. ¿GASTOS DEDUCIBLES?

Como es de conocimiento general, la deducción de gastos por la empresa para efectos del Impuesto a la Renta se sustenta entre otros, fundamentalmente, en el principio de causalidad, en virtud del cual serán deducibles los gastos en que incurra, en la medida que tengan la finalidad de generar rentas o mantener la fuente productora de la misma:

"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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

1) 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 (...)."

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente 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 los que se refieren los incisos 1), 11) y a.2) de este artículo, entre otros."

Como podrá advertirse, son deducibles expresamente, según el artículo 37 mencionado, los pagos que se efectúen al personal en virtud del vínculo laboral existente, siempre que los mismos cumplan con el principio de causalidad y, adicionalmente, el último párrafo del artículo

bajo referencia precisa que estos gastos también deben cumplir con el principio de generalidad.

Asimismo, se debe considerar que si bien no existe una norma expresa en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta que exija que los gastos deban cumplir con el principio de fehaciencia, en muchas oportunidades la Administración Tributaria los ha reparado por considerar que los mismos no cumplen dicho requisito, cuestionándose en varios supuestos su real existencia.

Por otro lado, es importante considerar que, a efectos de permitirse la deducción de los gastos y determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, dicha deducción deberá efectuarse oportunamente, ya que, de lo contrario, el gasto podría ser reparado.

Siendo ello así, recordaremos brevemente, tanto el principio de causalidad, de generalidad, como el de fehaciencia, así como el momento para la imputación de los gastos:

1. Principio de causalidad

En virtud al principio de causalidad, constituyen gastos deducibles de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, cabe indicar que, la deducibilidad de un gasto dependerá del grado de causalidad que guarde con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, independientemente de que la renta califique o no como quinta categoría.

En efecto, las retribuciones otorgadas a los trabajadores serán deducibles para la empresa a efectos de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, siempre que cumplan con el principio de causalidad, ya sea que califiquen como remuneración o no.

No obstante lo señalado, los gastos de alimentación de los trabajadores, a efectos de su deducción para la determinación del Impuesto

a la Renta, además de observar el principio de causalidad, deberán, adicionalmente, respetar el principio de generalidad, el cual será analizado a continuación.

2. Principio de generalidad

Al respecto, cabe precisar que, a efectos de que el gasto de alimentación a favor de los trabajadores sea deducible se deberá aplicar el beneficio en forma homogénea, bajo determinados criterios objetivos (lo que no implica que deba ser para todos, sino que, cualquiera que cumpla con las condiciones objetivas impuestas para acceder a dicho beneficio, pueda gozar del mismo).

El criterio de generalidad invocado se encuentra recogido en el último párrafo del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisa que, a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente (es decir, constituyan gastos deducibles a efectos de determinar el Impuesto a la Renta), los gastos contemplados en el inciso l) del artículo bajo referencia deben cumplir con el principio de generalidad.

Al respecto, Jorge Bravo Cucci establece que, si bien no existe consenso sobre la real dimensión del principio de generalidad, el mismo:

"(...) se sustenta y parte del reconocimiento del principio de igualdad, el cual supone tratamientos equitativos pero solo entre aquellos que ostentan un mismo nivel jerárquico, o se encuentran en situaciones comunes en la empresa, tales como antigüedad, rendimiento, área geográfica a la que ha sido destacado, entre otras. El principio de igualdad, por lo tanto, reconoce la igualdad entre aquellos que son iguales, pero permite un tratamiento diferenciado entre aquellos que no lo son. Por lo tanto, se cumple el requisito de la generalidad si el empleador incurre en el gasto respecto de todos los

trabajadores o funcionarios de uno de los niveles jerárquicos o que se encuentran en situaciones comunes en la empresa".¹⁰

Siendo ello así, debemos tener presente que, a efectos de que los gastos de alimentación a favor de los trabajadores sean deducibles para la empresa, los mismos no deberán observar, únicamente, el principio de causalidad, sino que, además deberán observar el principio de generalidad, lo cual implica que, para que dichos gastos sean deducibles, deberá aplicarse el beneficio en forma homogénea a los trabajadores de la empresa, bajo determinados criterios objetivos.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha precisado lo siguiente:

RTF N° 06739-3-2004

"Que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, considera como deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivos del cese;

Que conforme a la norma antes citada, la recurrente podría deducir como gasto para efectos del impuesto a la Renta, ya sea que califiquen como remuneración o no, los importes pagados a diversos restaurantes por los menús otorgados a sus trabajadores en virtud de una obligación contractual y con carácter general, conforme se aprecia de los respectivos contratos, no resultando correcto que se deniegue su deducción por el hecho que tal alimentación pudiera ser suprimida unilateralmente, toda vez que fue otorgada por el vínculo laboral y para que los trabajadores pudieran realizar mejor sus labores, por lo que procede levantar el reparo (...)."

10. BRAVO CUCCI, Jorge. *Deducibilidad de Gastos Incursados con ocasión de un Vínculo Laboral*. En: Legal Express N° 56, Gaceta Jurídica, Lima, Agosto, 2005.

Conforme se desprende de la Resolución bajo referencia, los importes pagados por concepto de menús otorgados a los trabajadores en virtud al vínculo laboral y con carácter general, ya sea que califiquen como remuneración o no, constituyen gastos deducibles para la empresa, a efectos de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

En consecuencia, los gastos de alimentación a favor de los trabajadores serán deducibles para la empresa, siempre que cumplan con el principio de causalidad y, además, observen el principio de generalidad, debiendo aplicarse el beneficio en forma homogénea a favor de los trabajadores de la empresa, bajo determinados criterios objetivos.

3. Principio de fehaciencia

Como ha sido precisado anteriormente, a efectos de que un gasto pueda ser deducido, no basta que el mismo cumpla con el principio de causalidad y generalidad, sino que, además, se debe acreditar la existencia del mismo, en cumplimiento del principio de fehaciencia.

En efecto, el Tribunal Fiscal resaltó la importancia del principio de fehaciencia a través de la Resolución N° 5732-1-2005:

Que de otro lado el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que 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 prohibida por ley;

Que conforme a las normas glosadas se concluye que no basta para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, criterio que ha sido recogido, entre otras por las Resoluciones N°s 120-5-2002, 1923-4-2004, 1807-4-2004, 57-3-2000 y 1218-5-2002;

Que ahora bien, de acuerdo con el criterio aprobado por este Tribunal en diversas resoluciones tal como la N° 0086-5-98 de 10 de febrero de 1998, la Administración, para observar la fehaciencia de las operaciones debe contar con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada [...].

De ello se desprende que, a efectos de poderse deducir los gastos para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se debe demostrar que las operaciones fueron efectivamente realizadas, es decir, reales, en cuyo caso la Administración Tributaria deberá investigar y valorar todos los medios probatorios pertinentes.

Asimismo, si bien el literal j) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹ establece que no son deducibles, para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría,

11 "No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

(...)

j) Los gastos cuyo documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habido según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el Artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos."

los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, en muchos supuestos no basta, tal como precisa el Tribunal Fiscal, que se acredite el gasto con el correspondiente comprobante de pago, o, también puede darse el supuesto que se incurra en determinados gastos que no conlleven la obligación de la emisión de un comprobante de pago, en cuyo caso, se deberá acreditar su fehaciencia a través de otros medios probatorios.

Así, por ejemplo, tratándose de gastos que califiquen como rentas de quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta, el pago se acreditará con la entrega de las boletas de pago, las cuales deberán ser firmadas por el trabajador y el empleador, así como la consignación del sello de éste último.

Por su parte, a efectos de sustentar los gastos por concepto de viáticos, los cuales comprenden gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, se deberá distinguir entre aquéllos incurridos en el interior del país, los cuales deberán sustentarse con comprobantes de

pago y cualquier otra documentación pertinente, de aquéllos incurridos en el exterior del país, en cuyo caso se deberá considerar lo siguiente:

Los gastos de alojamiento se sustentarán con los documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, como mínimo, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y monto de la misma;

Los gastos de alimentación y movilidad se sustentarán con los documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, como mínimo, la información precisada anteriormente; o, con una Declaración Jurada que deberá contar con determinada información, tales como datos de identificación de la empresa y de la persona que realiza el viaje al exterior, nombre de las ciudades o países de destino, periodo, entre otros¹².

12. Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta: Artículo 21.-

"Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

a) (...) Para que la declaración jurada a que se refiere el acápite ii) pueda sustentar los gastos de alimentación y movilidad, deberá contener como mínimo la siguiente información:

i. Datos generales de la declaración jurada:

Nombre o razón social de la empresa o contribuyente;

Nombres y apellidos de la persona que realiza el viaje al exterior, el cual debe suscribir la declaración;

Número del documento de identidad de la persona;

Nombre de la(s) ciudad(es) y país(es) en el (los) cual (es) han sido incurridos;

Periodo que comprende la declaración, el cual debe corresponder a la duración total del viaje;

Fecha de la declaración;

ii. Datos específicos de la movilidad:

Detallar la(s) fecha(s) (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto;

Detallar el monto gastado por día, expresado en nuevos soles;

Consignar el total de gastos de movilidad;

No obstante lo señalado, según ha establecido el inciso a1) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta¹³, los gastos que sean necesarios para el cabal desempeño de las funciones de los trabajadores, podrán ser sustentados con comprobantes de pago, de corresponder, haciendo referencia al supuesto específico de la movilidad, en cuyo caso podrá ser acreditado, adicionalmente, con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad.

Como se precisó anteriormente, en lo que respecta a los gastos de carácter general, los mismos deberán sustentarse no sólo con los correspondientes comprobantes de pago, de ser el caso, sino que, además, deberán acreditarse a través de la existencia de convenios colectivos que contengan una obligación de tipo contractual entre la empresa y los trabajadores, de tal forma que se acredite la fehaciencia y obligatoriedad de dichos gastos, así como cualquier otro medio adicional que conlleve a la sustentación del mismo.

Finalmente, tratándose de empleadores que otorguen vales alimentarios a favor de sus trabajadores, a efectos de sustentar dichos gastos, los mismos deberán consignarse la boleta de pago

de los trabajadores, en el libro de planillas de remuneraciones o, adicionalmente, a través de algún otro medio que pueda resultar fehaciente para la Administración Tributaria.

4. Imputación de los gastos

Como es de conocimiento general, los generadores de rentas de tercera categoría se rigen bajo el criterio de lo devengado, a través del cual, tanto ingresos como gastos son reconocidos en el ejercicio en que surge la obligación de cobro o pago, según sea el caso, independientemente de que se hayan hecho efectivos o no.

En efecto, bajo dicho criterio, los perceptores de rentas de tercera categoría deberán reconocer el ingreso o el gasto en el ejercicio gravable en que surja el derecho al cobro u obligación al pago, por más que no hayan sido efectivamente cobrados o pagados.

Sin embargo, y considerando que se está analizando lo relativo a la deducibilidad de los gastos, resaltaremos el tratamiento para la imputación de los mismos (dejando de lado la imputación de ingresos), precisando que,

III. Datos específicos relativos a la alimentación:

Detallar la(s) fecha(s) (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto.

Detallar el monto gastado por día, expresado en nuevos soles.

Consignar el total de gastos de alimentación.

*IV. Total del gasto por movilidad y alimentación (Suma de los rubros II y III).**

- 13 "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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

a.1) Los gastos por concepto de **movilidad** de los trabajadores que sean **necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos.**

Los gastos por concepto de movilidad podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el Reglamento.

Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la remuneración mínima vital mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada.

No se aceptará la deducción de gastos de movilidad sustentados con la planilla a que se hace referencia en el párrafo anterior, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente". (Énfasis agregado).

conforme se indicó, el devengo de los mismos ocurre cuando existe la obligación de su pago,

No obstante lo indicado, el inciso l) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que 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 al vínculo laboral existente y con motivo del cese (calificando como rentas de quinta categoría para su perceptor), podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan (es decir, el ejercicio de su devengo) cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio (es decir, entre finales de marzo y comienzos de abril del ejercicio siguiente).

Al respecto, cabe precisar que, el numeral v) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se pronuncia en el mismo sentido, precisando la misma regla, pero en términos más generales para los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría.

Conforme se puede observar, dicha norma permite la deducción de los gastos que califiquen para su perceptor como rentas de segunda, cuarta o quinta categoría en el ejercicio gravable en que se devenguen (es decir, cuando surja la obligación de pago por el perceptor de las rentas de tercera categoría), siempre que sean pagadas dentro del plazo referido, ya que, de lo contrario, no podrían imputarse dichos gastos en el ejercicio de su devengo.

En forma complementaria a lo indicado, la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta precisó que los gastos referidos en el citado inciso que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aún cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

De lo anteriormente expuesto se desprende que, en el supuesto de gastos que califiquen

dentro del inciso l) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (es decir, aquellos que se efectúen a favor del personal en virtud al vínculo laboral), los mismos podrán deducirse en el ejercicio de su devengo, pero siempre que se haya cumplido con efectuar su pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del ejercicio en que devengaron,

Sin embargo, en lo que respecta a los gastos que no califiquen dentro del referido inciso, la imputación de los mismos responderá únicamente a su devengo, independientemente que hayan sido efectivamente pagados o no, tales como los gastos que califican como condición de trabajo, viáticos, entre otros gastos que no califiquen como rentas de quinta categoría.

IV. PRINCIPALES CONCLUSIONES

Sin mayores ambiciones que colaborar en sistematizar el tratamiento tributario otorgado a los gastos incurridos en virtud al vínculo laboral y su deducibilidad por parte de la empresa, aprovechando el caso de entrega de alimentos a los trabajadores, concluimos fundamentalmente lo siguiente:

1 Naturaleza de los gastos en virtud al vínculo laboral

- Conforme ha sido precisado, constituyen rentas de quinta categoría, en general, toda retribución otorgada por concepto de servicios prestados en relación de dependencia, siempre que constituyan un beneficio o ventaja patrimonial directa para el trabajador.

En efecto, en principio, cualquier contraprestación en virtud al vínculo laboral, ya sea en dinero o en especie, cuando constituye un monto de libre disposición para el trabajador, constituye renta de quinta categoría.

Siendo ello así, las empresas que provean alimentos a sus trabajadores pueden calificar como rentas de quinta categoría.

- No obstante lo señalado por la regla general, existen diversas excepciones a efectos

que un ingreso por parte del trabajador no califique como renta de quinta categoría, las cuales hemos analizado en el presente artículo y presentamos de manera resumida a continuación:

- Desembolso por servicios prestados fuera del lugar de residencia: En efecto, no se considerarán como rentas de quinta categoría las cantidades que percibe el trabajador por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros exigidos por la naturaleza de sus labores.

Bajo ese concepto, en el supuesto de necesidad por parte de la empresa de que uno de sus trabajadores efectúe un viaje a efectos de prestar un servicio en el lugar de destino, los gastos por concepto de alimentos no calificarían como rentas de quinta categoría.

- Retribución que califique como condición de trabajo: Al respecto, cabe precisar que la retribución otorgada por una empresa a favor de sus trabajadores no califica como condición de trabajo, en la medida que no resulte necesaria para permitirles o facilitarles el cumplimiento de sus labores.

En consideración a ello, y tratándose del supuesto específico de alimentos, dicho concepto se encontraría excluido de la clasificación de rentas de quinta categoría al constituir una condición de trabajo por resultar necesarios para posibilitar el desarrollo de sus labores, como es el caso, por ejemplo, de la realización de labores en altamar, en campamentos mineros o petroleros, en los cuales resulta difícil acceder a alimentos y constituye condición necesaria para la prestación del servicio y, por ende, generación de renta de tercera categoría para la empresa.

- Retribución de carácter general: De conformidad con el numeral 3 del inciso c) del

artículo 20° del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituye renta gravable de quinta categoría los gastos y contribuciones realizadas por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud a los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si bien existe una interpretación en el medio en el sentido que la norma se encuentra limitada a los gastos contenidos en el citado inciso II) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (es decir, gastos de salud, recreativos, culturales y educativos), el Tribunal Fiscal ha precisado la posibilidad de que los alimentos que se otorguen a favor de los trabajadores de una empresa no sean computables para efectos de determinar el Impuesto a la Renta de quinta categoría de los mismos, siempre que se cumpla con el principio de generalidad y sean de entrega obligatoria.

A efectos de cumplir con dicha obligatoriedad, el medio más idóneo constituye el Convenio Colectivo, el cual es una prueba fehaciente de las obligaciones de una empresa con sus trabajadores, resultando de obligatorio cumplimiento. Dicha obligatoriedad ha sido reconocida por el propio Tribunal Fiscal quien advierte que el gasto es deducible cuando constituye una obligación para la empresa realizarlo y esta situación se presenta cuando se ha celebrado un Convenio Colectivo.

Ahora bien, en lo que respecta a los requisitos formales del Convenio Colectivo, el mismo deberá formalizarse por escrito en 3 ejemplares, uno para cada parte y el tercero para su presentación a la Autoridad de Trabajo con el objeto de su registro y archivo, constituyendo de fundamental importancia la aprobación por parte de la Autoridad de Trabajo a efectos de acreditar la fehaciencia del Convenio Colectivo ante la Administración Tributaria.

Ayudará a probar la obligatoriedad de dichos desembolsos y, por tanto, su deducibilidad a efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, que esta obligación conste también en el Reglamento Interno de Trabajo de la empresa correspondiente.

- Finalmente, otra alternativa para el otorgamiento de prestaciones alimentarias podría ser el otorgamiento de vales de alimentos por la empresa a favor de los trabajadores. En efecto, de conformidad con la Ley de prestaciones alimentarias en beneficio de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, los empleadores pueden evaluar la posibilidad de otorgar vales de alimentos a favor de sus trabajadores, a fin de reducir los costos laborales, ya que dichas prestaciones no constituirán remuneración para el trabajador para efectos laborales.

Sin embargo, dichas prestaciones constituirán remuneraciones que se considerarán para el cálculo de los tributos que tengan como base imponible las remuneraciones, dentro de los cuales se encuentra comprendido el Impuesto a la Renta de quinta categoría.

En efecto, el suministro indirecto de vales de alimentos por parte del empleador, voluntariamente a favor del trabajador, constituyen erogaciones que califican como retribuicio-

nes por concepto de servicios personales en virtud del vínculo laboral existente, siendo computable dicho valor a efectos de determinar el Impuesto a la Renta de quinta categoría.

2. Desembolsos deducibles como gastos para la empresa

- Conforme ha sido precisado, serán deducibles a efectos de establecer el Impuesto a la Renta, los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud al vínculo laboral, pudiendo deducirse en el ejercicio comercial en que se efectúe su pago, siempre que los mismos cumplan con el principio de causalidad, generalidad y fehaciencia.
- Siendo ello así, una empresa podrá deducir, en determinadas situaciones, los gastos incurridos por concepto de alimentos a favor de sus trabajadores, más aún considerando que, al plasmarse en un Convenio Colectivo, constituye una obligación por parte de la misma, cumpliendo con el principio de causalidad, en tanto constituyen gastos necesarios para producir renta gravable de tercera categoría; de generalidad, ya que el beneficio es aplicado en forma homogénea a favor de los trabajadores que cumplan determinados criterios objetivos; y, de fehaciencia, es decir, que se acredite la existencia real de los referidos gastos.