

INFORME N.º 051-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si la deducibilidad como gasto de la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecida en el inciso c) del artículo 23º del Decreto Legislativo N.º 713, se rige de acuerdo a lo dispuesto en el inciso l) o v) del artículo 37º o en el artículo 57º de la Ley y del Impuesto a la Renta.

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 713, que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, publicado el 8.11.1991, y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. El artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la citada Ley.

Considerando lo anterior, los incisos l) y v) del citado artículo señalan que serán deducibles, respectivamente:

- 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; y,
- Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Al respecto, dicho artículo establece que *“para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente (sic) para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros”*.

Asimismo, la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del referido TUO precisa que los gastos a que se refieren los incisos l) y v) del mencionado artículo 37º, 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.

2. Por su parte, el artículo 57º del mismo TUO señala que a los efectos de dicha Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Agrega el inciso a) del segundo párrafo que, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Adicionalmente, el penúltimo párrafo del citado artículo 57º indica que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

3. De acuerdo con las normas citadas, son admisibles para efectos de la deducción de la renta bruta de tercera categoría los gastos que guarden relación causal con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente, salvo cuando legalmente se disponga límites o prohibiciones a la deducibilidad⁽¹⁾.

En cuanto a la imputación temporal, como regla general, la deducción del gasto debe efectuarse en el ejercicio en que este se haya devengado.

Sin embargo, en el caso de los gastos contemplados en los incisos l) y v) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, su deducción está condicionada, adicionalmente, al pago de los conceptos enunciados en dichos incisos.

4. En relación con el supuesto materia de consulta, conforme al inciso c) del artículo 23º del Decreto Legislativo N.º 713, los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquél en el que adquieren el derecho, percibirán una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso. Esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo.

Según lo expuesto, la mencionada indemnización constituye un gasto acorde con el principio de causalidad, pues al formar parte del cumplimiento del ordenamiento jurídico -concretamente, del ordenamiento laboral- en el cual se desenvuelven las actividades del sujeto generador de rentas de tercera categoría, debe reputarse como un gasto normal en relación con tales actividades.

Debe destacarse, asimismo, que la hipótesis legal que da origen al cumplimiento de esta obligación indemnizatoria supone el aprovechamiento

¹ Tal como ocurre con los conceptos detallados en el artículo 44º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

por parte del empleador de los servicios del trabajador prestados ininterrumpidamente, lo cual corrobora la vinculación del gasto con las actividades del sujeto generador de rentas de tercera categoría.

5. Ahora bien, dado el carácter legal de la indemnización comentada, su deducción no puede estar amparada en el inciso l) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, pues este inciso, tal como se desprende de su redacción, está referido únicamente a conceptos acordados a favor del personal⁽²⁾.

Asimismo, teniendo en consideración que, según el inciso a) del segundo párrafo del artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes constituyen ingresos inafectos, la indemnización por la falta de goce oportuno del descanso vacacional no es susceptible de categorización y, por tanto, no se sujeta a lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° del mencionado TUO.

En ese sentido, al ser un gasto que cumple con el principio de causalidad, debe indicarse que la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecida en el inciso c) del artículo 23° del Decreto Legislativo N.° 713, será deducible en el ejercicio de su devengo, en aplicación de la regla contenida en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIÓN:

El gasto correspondiente a la indemnización por no haber disfrutado del descanso vacacional, establecida en el inciso c) del artículo 23° del Decreto Legislativo N.° 713, será deducible en el ejercicio de su devengo, en aplicación de la regla contenida en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 9 de mayo de 2011

Original firmado por
PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)

rap
A0238-D11
Impuesto a la Renta – Deducción como gasto de las indemnizaciones vacacionales.

² De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 04503-5-2010, este inciso “comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios, es decir, aquellas (sic) conceptos que se realicen de manera voluntaria por el empleador, en virtud del vínculo laboral, pues es sólo en estos casos que se estaría en el supuesto de obligaciones que “se acuerden” al personal”.

En sentido similar se ha pronunciado el Informe N.° 053-2005-SUNAT/2B0000.