

INFORME N.º 032-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Tratándose de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida unilateralmente por el empleador por un determinado ejercicio, se consulta:

1. ¿Cuándo se considera devengado el gasto por tal concepto?
2. En el supuesto que para el pago de dicha participación se establezca como requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un mes determinado del ejercicio siguiente al que corresponda dicha utilidad, ¿tal requisito constituye una condición suspensiva para efectos del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- 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, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “Reglamento de la LIR”).

ANÁLISIS:

1. El segundo párrafo del artículo 57 de la LIR establece las reglas para la imputación de las rentas en un ejercicio gravable; siendo que, respecto de las rentas de la tercera categoría, en el primer párrafo de su inciso a) señala que se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen⁽¹⁾.

Por su parte, el tercer párrafo del citado artículo 57 dispone que las normas establecidas para la imputación de rentas son de aplicación para la imputación de los gastos, con excepción de lo que establece en los párrafos siguientes.

Así, en el párrafo siguiente señala que los gastos de la tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Agrega el párrafo en mención que, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, los

¹ Con relación a ello, el citado inciso a) señala que se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieran fijado los términos precisos para su pago. No obstante -añade la norma- cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra. Cabe indicar que dicha norma también prevé reglas particulares para definir el momento en que se devengan los ingresos dependiendo del tipo de prestación que los origine.

gastos de la tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra.

Como puede observarse, la LIR contempla el devengo como criterio de imputación de los gastos de la tercera categoría, estableciendo que estos se devengan cuando:

- se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto,
- la obligación de pagarlo no esté sujeta a una condición suspensiva y
- la determinación de la contraprestación o parte de esta no dependa de un hecho o evento futuro.

2. Ahora bien, con relación a la primera consulta, esta se encuentra referida a la oportunidad del devengo del gasto por la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida por un ejercicio determinado⁽²⁾; siendo que, en el supuesto planteado, la obligación del pago no está sujeta a una condición suspensiva y su determinación no depende de un hecho o evento futuro, por lo que solo corresponde analizar la primera de las condiciones señaladas en el último párrafo del numeral anterior.

Siendo ello así, respecto de la condición referida al hecho sustancial que genera el gasto, cabe traer a colación el inciso c) del artículo 31 del Reglamento de la LIR, el cual, al referirse a lo que debe entenderse como “hecho o evento que se producirá en el futuro”, señala que es un hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera la obligación de pagar el gasto.

Lo señalado en el párrafo anterior se condice con lo expresado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1425, la cual establece⁽³⁾ que “tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles”.

Así pues, conforme a lo expuesto, se puede sostener que, tratándose del devengo de gastos de tercera categoría, el hecho sustancial a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR es aquel evento cuyo acaecimiento genera el nacimiento de la obligación de pagar un gasto.

Ahora bien, en el supuesto bajo análisis, el empleador se obliga unilateralmente a pagar a los trabajadores una participación adicional en las utilidades de un determinado ejercicio, por lo que, si bien la fuente de la obligación es la voluntad de aquel, el nacimiento de la obligación de pago no ocurre con la sola manifestación de esa voluntad, sino que está sujeto a la existencia de utilidades en dicho ejercicio.

En ese sentido, toda vez que la existencia o no de utilidades en un ejercicio se verifica que al curre de este⁽⁴⁾, es en ese momento en el que, de existir estas,

² Cabe indicar que las participaciones a las que se refiere la consulta materia de análisis son distintas a la participación legal establecida en el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 892, que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría (publicado el 11.11.1996 y normas modificatorias).

³ Recogiendo lo señalado por la doctrina (GARCIA MULLIN, Juan Roque. “Manual del impuesto a la Renta”, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Doc. N.º 872, Buenos Aires, Argentina, pág. 61).

⁴ Cabe mencionar que, de acuerdo con el artículo 221 de la Ley General de Sociedades, finalizado el ejercicio el directorio debe formular, entre otros, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de

nace la obligación de pago y, por ende, se devenga el gasto por participación adicional en dichas utilidades.

Por lo anterior se puede afirmar que, tratándose de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida unilateralmente por el empleador por un determinado ejercicio, el gasto por tal concepto se devenga en el ejercicio al que corresponden tales utilidades⁽⁵⁾.

3. En cuanto a la segunda consulta, se advierte que en dicho supuesto el empleador establece un requisito para el pago de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades, el cual consiste en que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un determinado mes del ejercicio siguiente al que corresponda la utilidad.

Sobre el particular, tal como se señaló en el numeral 1, de acuerdo con el artículo 57 de la LIR los gastos de la tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva y que la determinación de la contraprestación -o parte de esta- no dependa de un hecho o evento futuro.

Por ello, si bien en el supuesto planteado, el hecho sustancial para la generación del gasto se produce al cierre del ejercicio (como se concluyó en el numeral 2) y la determinación de la contraprestación no depende de un hecho o evento futuro; corresponde analizar si el requisito establecido para el pago constituye una condición suspensiva.

Al respecto, conviene señalar que existen requisitos esenciales para que un acto tenga validez y, por consiguiente, para que produzca sus efectos⁽⁶⁾; sin embargo, el acto puede contener otros elementos accidentales incorporados en algunas cláusulas por las partes que realizan un negocio, como la condición, el término y el modo. Estos elementos no determinan la validez del acto (existencia), pero sí inciden en su eficacia⁽⁷⁾⁽⁸⁾.

Con relación al concepto de "condición", explica la doctrina⁽⁹⁾ que esta debe ser entendida como "*la cláusula por la cual las partes del negocio jurídico hacen depender su eficacia o resolución de un acontecimiento futuro e incierto. De este modo, la condición viene a ser el mismo hecho, acontecimiento o suceso futuro o incierto del que se hace depender la eficacia del acto jurídico para que comience a desplegarse o para que cese*"⁽¹⁰⁾.

haberlas. De estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido.

⁵ Ello sin perjuicio de que, para la deducción del gasto, se tenga en cuenta lo previsto en el artículo 37 de la LIR.

⁶ El artículo 140 del Código Civil señala que el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas, y que para su validez se requiere:

1. Plena capacidad de ejercicio, salvo las restricciones contempladas en la ley.
2. Objeto física y jurídicamente posible.
3. Fin lícito.
4. Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.

⁷ Por ejemplo, un contrato con término producirá efectos solo en la fecha establecida.

⁸ Según explica Massimo Paradiso en el Estudio Preliminar del Libro II Acto Jurídico del Código Civil, Décimo Sexta Edición Oficial (disponible en: <http://spij.minjus.gob.pe/notificacion/guias/CODIGO-CIVIL.pdf>).

⁹ VIDAL RAMIREZ, Fernando. El Acto Jurídico. Gaceta Jurídica. Lima, 2011. Páginas 363 a 364 y 375.

¹⁰ Añade que "*a este hecho, acontecimiento o suceso del que se hace depender la eficacia del acto jurídico, Albarejo lo conceptúa como la limitación puesta por el sujeto a su declaración de voluntad y en virtud de la cual los efectos jurídicos del negocio se hacen depender del acontecimiento incierto*".

Asimismo, respecto a la modalidad suspensiva, la citada doctrina afirma que esta *“es el acontecimiento futuro e incierto del que se hace depender el negocio jurídico, esto es, el negocio existe aun antes de que la condición se cumpla, pero permanece en suspenso su eficacia”*.

En tal sentido, se puede afirmar que la obligación de pago está sujeta a una condición suspensiva cuando, existiendo una obligación de pago, esta se supedita a un hecho futuro e incierto.

Por tal motivo, en la medida en que, según los términos en que se establezca en cada caso, la obligación de pago de la participación adicional en las utilidades se encuentre supeditada a la permanencia del trabajador (hecho incierto) hasta un determinado mes del ejercicio siguiente al que corresponda la utilidad (hecho futuro), tal permanencia constituye una condición suspensiva de dicha obligación.

En consecuencia, tratándose de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida unilateralmente por el empleador por un determinado ejercicio, respecto de la que se establezca como requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un mes determinado del ejercicio siguiente al que corresponda dicha utilidad, tal requisito constituye una condición suspensiva para efectos del tercer párrafo del artículo 57 de LIR.

CONCLUSIONES:

Tratándose de la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas establecida unilateralmente por el empleador por un determinado ejercicio:

1. Se considera devengado el gasto por tal concepto en el ejercicio al que correspondan las utilidades⁽⁵⁾.
2. En el supuesto que para el pago de dicha participación se establezca como requisito que el trabajador cuente con vínculo laboral vigente hasta un mes determinado del ejercicio siguiente al que corresponda dicha utilidad, tal requisito constituye una condición suspensiva para efectos del tercer párrafo del artículo 57 de LIR.

Lima, 15 de mayo de 2020.

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributaria

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr

CT00061-2020

Impuesto a la Renta – Devengo de gastos por la participación adicional de los trabajadores en las utilidades de las empresas.