

Deducibilidad de la suma graciosa a favor del cese laboral

Erwin Carlo Namuche Mego*

SUMARIO: 1. Punto de llegada: el cese laboral. 2. Criterios de deducibilidad del gasto para la determinación del impuesto a la renta. 3. Pronunciamientos tributarios de la deducibilidad de la suma graciosa por el cese laboral. 4. Conclusiones.

1. Punto de llegada: el cese laboral

Un momento importante de la relación laboral es su cese definitivo por alguna causal de extinción regulada. Sobre el cese laboral, a veces el empleador a fin de lograr la extinción del vínculo laboral procura “incentivar” la voluntad del trabajador para que este firme la renuncia, ofreciéndole un concepto económico por los años trabajados.

Este monto económico sin condición alguna conocido como “suma graciosa” se adiciona a la cuantía de la liquidación de beneficios sociales a favor del trabajador. Esta “suma graciosa” desde su aspecto tributario resulta importante en cuanto a la deducibilidad tributaria en materia laboral para la determinación del impuesto a la renta.

Legislativamente, el inciso l) del artículo 37 del TUO de la ley del impuesto a la renta señala 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 esta ley, en consecuencia son 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 motivo del cese. (...)”

Seguidamente, desde la normativa laboral, el artículo 57 del TUO de la ley de compensación de tiempo de servicios señala que “Si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande a pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta (...)”

Ahora bien, ¿Por qué entregar un concepto económico discrecional e incondicional al trabajador y que este sea deducible tributariamente al momento del cese laboral?, resulta que laboralmente, muchas veces el empleador facilita la extinción del vínculo laboral del trabajador por razones propiamente laborales sean porque ha cumplido su función en la empresa, porque hay reestructuración en los puestos, por agradecimientos de los servicios prestados o porque simplemente la relación “empleador – trabajador” se ha visto afectada a lo largo de la misma. Asimismo, el pago adicional de “suma graciosa” compensa las posibles pretensiones legales que el trabajador pueda obtener dentro de un proceso laboral. Mientras que tributariamente, se pretende que ese pago adicional de “suma graciosa” junto a la liquidación de beneficios sociales sean también deducible para la determinación del impuesto de la renta de la parte empleadora.

Por lo tanto, resulta importante analizar desde un aspecto tributario la “suma graciosa” entregada en el cese laboral como concepto económico deducible.

* Abogado por la Universidad de Piura – Campus Piura

2. Criterios de deducibilidad del gasto para la determinación del impuesto a la renta

A fin de lograr la deducción de los gastos que incurre el contribuyente en la generación de renta gravadas y en el mantenimiento de la fuente, debe cumplirse con criterios de deducibilidad para lograr su cometido y evitar los reparos que pueda efectuar la Administración Tributaria.

En un primer filtro, el gasto que se pretenda deducir implica necesariamente una conformidad con el principio de causalidad. Lo que significa que debe existir una relación entre el gasto que incurre el contribuyente con el efecto deseado o finalidad que es la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente. El gasto incurrido debe estar orientado a obtener el objeto final de la adquisición del bien o del servicio que le permita al contribuyente mejorar la renta o mantener la fuente generadora. Por ejemplo, es un gasto causal el hecho que el panadero compre harina como ingrediente para obtener el pan que va a vender y lograr renta a su favor.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha dicho en la RTF 04807-1-2006 que “Para efectos del Impuesto a la Renta, la deducción de un gasto está sujeta a que se establezca la relación de causalidad entre gastos producidos y la renta generada o el mantenimiento de su fuente, destino que, finalmente, le otorga el carácter de necesario”.

Un segundo filtro, es la normalidad de gasto que se pretende deducir, el mismo que se analizará a las circunstancias concretas del contribuyente, mejor dicho, que los egresos incurridos resulten coherentes y lo más cercano con la actividad lucrativa del contribuyente. Por ejemplo, es normal y común que un club deportivo gaste en publicidad y representación de los jugadores que lo integran, mientras que no lo sería si gasta en publicidad de productos de limpieza de una marca nueva en el mercado.

Otro filtro importante es la razonabilidad, lo que implica analizar cuantitativamente el monto invertido como factor económico con relación estricta con el nivel de ingresos que obtenga el contribuyente dentro del año fiscal. No es razonable que se gaste en un producto o servicio un porcentaje sumamente elevado que signifique un precio irracional del mercado o que implique el menoscabo de la renta generada. Los gastos deben ser racionales cuantitativamente pues estos deben ser sustentados ante la Administración Tributaria.

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha señalado en la RTF 00753-3-1999 que “Para determinar si el gasto es deducible se debe evaluar si su monto corresponde al volumen de las operaciones del negocio para lo cual es necesario examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción, así como el modus operandi de la empresa”. Asimismo, la RTF 06764-1-2016 señala que “El denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre egreso y la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente”.

Finalmente, el elemento de la fehaciencia resulta sumamente importante para acreditar la deducibilidad del gasto y evitar los reparos del fisco. Y es que, si el contribuyente ha incurrido en un gasto, es lógico que mantenga un mínimo de documentos que lo acrediten y que estos documentos cumplan con ciertos requisitos formales y sustanciales para obtener la deducibilidad tributaria. A modo de ejemplo, la RTF 91573-1-2013 ha dicho que “Para sustentar el gasto en forma fehaciente y razonable, el adquirente no solo debe tener comprobante de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que estos constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo

que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar circunstancias para efectos de deducir gastos”.

Por relación a nuestro caso, para admitir y defender la deducibilidad de la suma graciosa a favor del cese laboral y sujeta a posible compensación laboral, esta debe constar en un documento de fecha cierta la cantidad económica conforme a la normativa laboral de la ley de compensación por tiempo de servicios.

3. Pronunciamientos tributarios de la deducibilidad de la suma graciosa por el cese laboral

En cuanto a nuestro caso planteado, es concurrente, que las partes laborales pacten o acuerden el pago de una “suma graciosa” que se entrega al momento del cese laboral. Este concepto económico adicional a la suma de la liquidación de los beneficios sociales constituye un gasto deducible a favor de la parte empleadora por las siguientes razones.

Conforme a la Casación 2049-2009-Lima establece que "Cabe precisar que la ratio de la norma en comentario [con referencia al artículo 57° del Decreto Legislativo 650] se sustenta en que los actos de liberalidad otorgados por el empleador para que produzcan sus efectos compensatorios deben cumplir con los siguientes supuestos: a) deben ser otorgados al cese del trabajador o momento posterior; b) entrega de una suma de dinero al trabajador al momento del cese o con posterioridad a éste; c) la entrega debe ser a título de liberalidad y en forma incondicionada; y, d) el importe económico debe constar en un documento de fecha cierta”.

Asimismo, en una misma línea interpretativa, la Casación 0181-2002-Arequipa; Casación 1394-2004-Lima y Casación 00100-2002-Lima: "Las gratificaciones extraordinarias compensables que suelen entregar al cese son compensables en la medida que sean entregadas en forma pura, simple e incondicional por el empleador y no como incentivo para renunciar”.

Recordemos a además de las posturas del Tribunal Fiscal, en sede judicial se ha dicho por medio de la Casación 9209-2013-Lima que “El principio de causalidad debe ser entendido como la relación directa que debe haber entre egreso o gasto, y su efecto o finalidad práctica deseada, sea la generación o mantenimiento de la fuente de la renta”

Por ende, observamos que mientras el gasto sea compatible con la generación de renta o mantenimiento de la fuente será deducible tributariamente. Entonces estos pagos adicionales que la parte empleadora realiza a favor del trabajador en el momento de su cese laboral serán deducibles si cumple con los criterios que permiten sustentarlo ante la administración tributaria.

Este pago de “suma graciosa” tiene por finalidad evitar supuestos en perjuicio de la empresa y de sus rentas generadas. Me explico, con este monto de “suma graciosa” se protege al mantenimiento de la fuente, así como también a la generación de renta de la parte empleadora, toda vez que el dinero adicional que recibe el trabajador constituye un incentivo para no demandar (al menos inmediatamente) a la parte empleadora ante un juzgado laboral, evitándose de cierta forma que la parte empleadora tenga que realizar gastos adicionales como sería el pago de abogados, tasas judiciales, intereses, gastos administrativos. Y es que la generación de estas contingencias laborales genera que posteriormente sea materia de fiscalización ante la Autoridad Administrativa de Trabajo y ello conlleve esfuerzos adicionales a la parte empleadora para absolverlos dentro del tiempo, lo que también implica el pago de asesores profesionales. Adicionalmente, el pago de la “suma graciosa” también protege el nombre y prestigio de la parte empleadora ante una demanda del trabajador.

Importa revalidar algo muy importante, no es que con el pago de la “suma graciosa” sea una forma de “pagar menos los derechos laborales” correspondientes, puesto que si la “suma graciosa” es menos a lo que efectivamente se le adeuda al ex trabajador, será justo que en un proceso laboral se reconozca dichos derechos, con la particularidad que se compensarán con lo que la autoridad judicial mande a pagar al empleador, de ahí la importancia que el pago de “suma graciosa” quede fehacientemente acreditada con documento de fecha cierta.

Si bien, existe resoluciones del Tribunal Fiscal como son la RTF 07187-3-2012 y RTF 10485-4-2014 en las cuales validan la deducibilidad de la “suma graciosa” a la condición de la existencia de la efectiva compensación, debemos indicar que debería reconocerse más la importancia de la RTF 06593-4-2019 en cuanto admite su deducción al tratarse de una obligación contractual por el empleador como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral, sin dejar de mencionar que normativamente, no se admite ni se reconoce la condición de deducción a la efectiva compensación que la autoridad judicial mande cumplir.

Ahora bien, y comentando la RTF N° 05867-1-2019 en cuanto explica la importancia del criterio de generalidad en la deducción de los gastos de suma graciosa en el cese laboral puesto que para el Tribunal Fiscal resulta importante que el contribuyente justifique el pago de una suma graciosa a determinados trabajadores.

Para justificar el gasto, es necesario y recomendable que el contribuyente cuente con medios probatorios idóneos como sería una política de pagos de liberalidades al cese de los trabajadores, idear un procedimiento laboral en el cual se pueda demostrar que se le otorgó al trabajador la suma graciosa al cese laboral por criterios objetivos como serían la remuneración y los años efectivamente trabajados; asimismo es conveniente adjuntar medios probatorios como sería el voucher bancario de la suma graciosa, el voucher de liquidación de beneficios sociales, la liquidación de beneficios sociales y la boleta de sueldo del trabajador.

Cada trabajador tiene un régimen y condiciones específicas, por lo que las medidas laborales aplicadas durante y al cese de la relación laboral son igualmente específicas; sin embargo, es necesario justificar las medidas aplicadas a criterios objetivos para evitar el reparo de la Administración Tributaria en cuanto al criterio de generalidad, y una de las maneras de justificarlo será por el monto otorgado, por los años trabajados, por el puesto laboral desempeñado, por el nivel de capacitación y académico del trabajador, por las metas cumplidas, y la finalidad misma de su cese laboral. Por lo tanto, resulta importante evitar las diferencias no justificadas cuando exista otros trabajadores en las mismas condiciones laborales.

4. Conclusiones

Conforme a la normativa tributaria es posible deducir los gastos incurridos en el ejercicio fiscal para poder mantener la fuente y la generación de la renta. Un concepto económico a ser deducible son los gastos laborales pagados a los trabajadores durante y al cese de la relación laboral. Es así que normativa y jurisprudencialmente es posible la deducción de gastos laborales pagados al cese laboral del trabajador como lo es el pago de la "suma graciosa". Este concepto económico tiene un régimen particular en la normativa laboral en tanto que además de ser deducible tributariamente, puede ser compensable con el monto que el juzgado competente mande a pagar dentro de un proceso laboral. Finalmente, es necesario contar con medios probatorios y criterios objetivos para justificar la deducibilidad del pago de suma graciosa a favor de determinados trabajadores.