

DESVINCULACIÓN LABORAL: UNA MIRADA A LAS FORMAS DE EXTINCIÓN CONTRACTUAL DESDE EL PUNTO DE VISTA LABORAL-TRIBUTARIO



Gianfranco BRINGAS DÍAZ

Graduado en Derecho y Ciencias Políticas por la Universidad de San Martín de Porres. Miembro Fundador del Círculo de Investigación de Derecho del Trabajo en dicha casa de estudios.

SUMARIO

I. Introducción. II. Indemnización por despido arbitrario. 1. Implicancias fiscales. III. Incentivo para constitución de empresas: 1. Implicancias fiscales. 2. Problemas ante su otorgamiento. IV. Incentivo por renuncia voluntaria. 1. Implicancias fiscales. V. Error frecuente: La compensación graciosa. 1. Implicancias fiscales VI. Gastos deducibles: Requisitos para la deducción de los montos entregados VII. Problemas de interpretación en la deducción como gasto de la indemnización por despido. VIII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio del Derecho del Trabajo es amplio. Si somos perspicaces, nos daremos cuenta que las situaciones descritas en el ordenamiento laboral se relacionan o se vinculan con otras ramas del Derecho, hacia otras disciplinas, singularmente al Derecho tributario o Derecho fiscal comprendido como una rama dentro del Derecho financiero.

Al discutir el tema de la extinción del vínculo laboral, entendido como el quiebre o ruptura de la relación jurídica que pone fin a la obligación del empleador de seguir abonando una remuneración y el cese definitivo del trabajador de seguir poniendo a disposición sus destrezas físicas o intelectuales, cobra importancia

y protagonismo la imposición tributaria al momento que sucede la desvinculación laboral, por cuanto los distintos conceptos que pueden ser otorgados al tiempo del cese también pueden encontrarse gravados.

Parafraseando a Goldberg⁽¹⁾, “la información no se crea en el vacío”, y al momento de extinguir la relación de trabajo no es distinto. Contar con información relevante es importante incluso al momento de cesar a un trabajador. Un problema arraigado en nuestra sociedad es que las personas se resisten a involucrarse en la actividad de contar con información relevante antes de tomar una decisión. En ese orden, lo que se busca en puridad con esta investigación, es que el patrón conozca las diversas alternativas que la Ley confiere al momento de concluir el contrato de trabajo.

II. INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO ARBITRARIO

El despido es la decisión unilateral del empleador en virtud del cual da por resuelto o extinguido el contrato de trabajo, puede ser justificado (cuando media alguna causal relacionada con la capacidad o la conducta del trabajador), arbitrario (cuando no existe motivo que justifique el despido), o nulo (en los casos que la ley laboral los considera como tales), y despido indirecto, a través de la hostilización del trabajador⁽²⁾.

Nos encontramos ante un despido arbitrario en dos situaciones: a) por no haberse expresado causa al momento de desvincular al trabajador; o b) por no poderse demostrar la causa del despido en juicio. Nuestra legislación otorga un mecanismo “reparador” de modo tal que ante un despido arbitrario, se otorgue una indemnización.

El Tribunal Constitucional –TC– en reiteradas oportunidades ha señalado que la indemnización por despido arbitrario tiene como efecto resarcir el daño al trabajador de manera supletoria a la reposición del trabajador, por lo tanto esta indemnización procede siempre y cuando el trabajador no ansie o persiga la reposición⁽³⁾.

- (1) GOLDBERG, Víctor P. “Note on Price Information and Enforcement of the Expectation Interest”. En: *Readings in the Economics of Contract*, editado por Víctor P. Goldberg. Cambridge University Press, 1982, p. 81.
- (2) QUISPE CHÁVEZ Gustavo y MESINAS MONTERO Federico. “El despido en la jurisprudencia judicial y constitucional”. En: *Diálogo con la Jurisprudencia*. Gaceta Jurídica, Lima, edición, enero de 2009, p.111.
- (3) La interpretación del artículo 22° de la Constitución, relativo al derecho del trabajo, proyecta sus efectos sobre la interpretación de su artículo 27°, según el cual “la ley otorga al trabajador adecuada protección contra el despido arbitrario” norma que nos remite al artículo 34 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (LPCL) que contiene la regulación legal sobre el despido arbitrario así como su facultad resarcitoria estableciendo que: “Artículo 34.- (...) si el despido es arbitrario por no haberse expresado causa o poder demostrar esta en juicio, el trabajador tiene derecho al pago de la indemnización establecida en el artículo 38, como única reparación por el daño sufrido. Podrá demandar simultáneamente el pago de cualquier otro derecho o beneficio social pendiente.”

1. Implicancias fiscales

La indemnización por despido arbitrario ha sido establecida en el T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF-LIR - como ingreso inafecto de tributación.⁽⁴⁾ Además, no puede considerarse como renta sujeta a tributo porque no califica como remuneración,⁽⁵⁾ su entrega obedece a consecuencia de una compensación o reparación por el despido arbitrario o nulo del trabajador. En ese orden de ideas, el legislador prefirió excluir este concepto del hecho imponible por su naturaleza meramente resarcitoria, siendo por ello exento de aplicación del tributo.

Ahora bien, las indemnizaciones únicamente exentas de tributos son solo las legalmente establecidas en la Ley. **Todo lo que exceda del monto tarifado establecido en la norma –el exceso– no estará fiscalmente exento** y por lo tanto habrá que tributar por ello⁽⁶⁾.

La obligación de tributar por el exceso en la renta de la indemnización, es necesario incluso en pactos con carácter obligatorio como son los convenios colectivos, reglamento interno de trabajo, documentos, contratos o cualquier acto de disposición contractual o negocial por encima del límite que determina la Ley.

Nos explicamos con un ejemplo gráfico: Un trabajador recibe por dos (2) años de servicios, una indemnización ascendiente a S/. 3,000.00 Nuevos Soles como reparación ante el despido arbitrario, no obstante, ante un estado de necesidad que se encuentra este, la administración decide otorgarle una liberalidad superior a la indemnización fijada por Ley⁽⁷⁾. Tal cuantía superior si bien constituye un beneficio adicional que puede ser otorgado por el empleador, de ningún modo puede estar exenta de tributo. El mero incumplimiento de retener el exceso puede originar el delito de defraudación tributaria en la medida que el empleador actué con premeditación para no afectar el monto otorgado. Por ejemplo, otorgar montos sin declararlo en la planilla electrónica ni en la contabilidad del libro diario para que el trabajador

- (4) Conforme lo señala el artículo 18 de la LIR, las indemnizaciones laborales están inafectas a retenciones tributarias, además, al ser un concepto no remunerativo previsto en el T.U.O del Decreto Legislativo N° 650 aprobado por el Decreto Supremo N° 001-97-TR tampoco está sujeta a aportes, deducciones y contribuciones de ninguna índole.
- (5) Las rentas obtenidas por el trabajo son comúnmente las rentas que serán afectadas por el impuesto a la renta de quinta categoría según lo dispone el artículo 34 del la LIR así como toda ganancia o ingreso en beneficio del trabajador que no esté expresamente excluido por la norma tributaria.
- (6) El artículo 38° del D.L 728 menciona que la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de 12 remuneraciones, por tanto cualquier beneficio adicional por encima de lo establecido estará afecto a renta.
- (7) El artículo 34 del Decreto Legislativo N° 728, en concordancia con lo establecido en el inciso d) del artículo 7 del Protocolo de San Salvador –vigente en el Perú desde el 7 de mayo de 1995–, ha previsto la indemnización como uno de los modos mediante los cuales el trabajador despedido arbitrariamente puede ser protegido adecuadamente, Así, según lo establecido en el artículo 38 del mismo cuerpo normativo la indemnización por despido arbitrario será equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de (12) remuneraciones.

disponga del íntegro de la liberalidad y de este modo se beneficie el empleador otorgando una cantidad menor de la que hubiera desembolsado en caso de afectarlo.⁽⁸⁾

II. INCENTIVO PARA CONSTITUCIÓN DE EMPRESAS

Dentro de lo establecido en el marco del artículo 58 de la Constitución Política del Estado, el empleador tiene el deber de promover la economía social de mercado con la finalidad de crear puestos de trabajo y promover el empleo en aras del desarrollo del país. En ese orden de ideas, el artículo 47 del D.S N° 002-97-TR, Ley de Formación y Promoción laboral prevé la posibilidad dentro del marco de una negociación colectiva o por convenio individual entre la empresa y sus trabajadores, que se otorguen programas de incentivo o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas para los trabajadores que **—en forma voluntaria—** opten por extinguir el vínculo laboral.

Cualquier trabajador que en forma voluntaria decida concluir la relación laboral, puede acordar con el empleador la entrega de un monto no remunerativo⁽⁹⁾ que sirva como capital para la constitución de un negocio, lo que a su vez fortalece o impulsa el empleo autónomo en la creación de nuevas micro y pequeñas empresas.

Como una primera impresión, tenemos un beneficio económico que el Estado faculta a través de la ley para incentivar la creación de nuevas empresas en el marco de la difusión del empleo autónomo al mencionar incentivos para constituir empresas⁽¹⁰⁾.

(8) Si el empleador en provecho propio y de manera dolosa deja de pagar los tributos como el impuesto a la renta de quinta categoría es una conducta considerada como delito conforme a lo previsto en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813 en la medida que se oculte el monto sin declararlo para obtener un beneficio, siempre y cuando la Autoridad Administrativa Tributaria demuestre el provecho en la forma fraudulenta de pago.

(9) Analizando el artículo 6 de la LPCL se menciona que la remuneración es “el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición”. Tanto la doctrina como la jurisprudencia han reafirmado que puede considerarse remuneración solo a las ventajas patrimoniales relacionadas de modo directo con la prestación de servicios, es decir, cuando se retribuye la prestación del servicio del trabajador que tendrá entonces carácter contraprestativo. De esta forma, el íntegro de lo recibido tendrá que cuantificarse en función de todo ingreso relacionado con la prestación (desgaste físico o mental a favor de un tercero) y esta postura ha sido respaldada por diversos autores como Jorge Toyama, Germán Lora y Elmer Arce. Siendo así, el incentivo otorgado no podrá reputarse como un concepto remunerativo al no ser otorgado por la contraprestación de un servicio sino con la finalidad de cesar al trabajador, más aun si no es de libre disposición al estar sujeto a un determinado objetivo de cumplimiento ineludible. A modo de ejemplo, en la Casación N° 052-2001, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de justicia señaló que: “(...) la remuneración es el resultado de una contraprestación entre el servicio que se presta y el pago de este servicio (...)”.

(10) El Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo menciona en el artículo 49° que una de las modalidades de fomento del empleo autónomo es la constitución de pequeñas y microempresas, programas de accionariado y cualquier otra modalidad empresarial o societaria contemplada en la Ley General de Sociedades y en la legislación mercantil vigente.

Por otro lado, nos encontramos ante beneficios sociales y laborales reducidos para las personas que deseen acogerse al Régimen Especial de la Micro y Pequeña Empresa —Remype— al momento de constituir una empresa⁽¹¹⁾.

1. Implicancias fiscales

Conforme fluye del texto normativo de la LIR al igual que la indemnización por despido, este incentivo esta inafecto a renta de quinta categoría **hasta el monto equivalente que hubiera percibido el trabajador de haberse otorgado una indemnización por despido arbitrario**⁽¹²⁾, no obstante, se exige para su inafectación que el dinero a ser entregado forme parte de programas que fomenten o incentiven a los trabajadores la conformación de empresas. Por lo tanto, si su entrega no está sujeta a esta condición, será un concepto afecto a la base imponible tributaria. Cabe subrayar que esta forma de extinguir el contrato de trabajo es pactada por ambas partes a diferencia de la indemnización que es un acto unilateral, pues en este último la extinción se produce por la sola voluntad del empleador sin participación alguna del trabajador.

2. Problemas ante su otorgamiento

La normativa laboral no establece cómo acreditar que el dinero otorgado finalmente sea destinado efectivamente a la constitución de una empresa. Otro de los problemas es que no se menciona otro requisito o formalidad para que no se encuentre afecto al impuesto por renta de quinta.

Resultaría poco certero aceptar tajantemente que el trabajador, una vez que haya cesado, utilizará el dinero para constituir una empresa. La norma es clara en precisar que el criterio del incentivo no puede ser otro distinto al de una nueva empresa, entonces, podría entenderse que el fomento al que alude la norma no podrá ser utilizado, por ejemplo, para que el trabajador pueda participar como nuevo accionista en una empresa ya constituida.

No compartimos esta interpretación restrictiva, y esto se debe a que el monto que usualmente se otorga no es suficiente para instaurar una nueva empresa. Fomentar

(11) El T.U.O de la Ley de Promoción de la Competitividad, Formalización y Desarrollo de la Micro y Pequeña Empresa y del Acceso al Empleo Decente, Ley Mype aprobado por el D.S N° 007-2008-TR y su Reglamento el D. S N° 008-2008-TR establece beneficios laborales reducidos para este régimen especial. Además, la microempresa goza de un régimen semicontributivo de salud, en el que el Estado se compromete a pagar la mitad de la contribución y el conductor de la empresa la otra mitad generando de este modo un ahorro de los costos colaterales de la relación laboral.

(12) Según lo establecido en el tercer párrafo del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 054-99-EF, se encuentran inafecto a este impuesto “las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88° y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147° del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que corresponde al trabajador en caso de despido arbitrario”.

una empresa ya constituida por el trabajador o participar como accionista en una ya conformada también resulta un mecanismo eficaz en donde se impulsa y promueve el crecimiento económico y el empleo autónomo al ya no tener que depender del empresario para poder subsistir.

Somos de la idea de recurrir a un programa corporativo previo que las empresas deben implementar antes de otorgar este beneficio para que no se desnaturalice la utilización del recurso, convirtiéndose la ayuda otorgada en cualquier liberalidad cuando no lo es. Y es que, a medida que se otorguen beneficios en los cuales no se exija un cierto margen de utilización y método del gasto, podría existir fraudes prima facie en perjuicio del trabajador.

Dentro del programa debe existir una capacitación que instruya al trabajador a la constitución de la empresa propia y esto obedece al hecho de que este último probablemente no sepa cómo utilizar el concepto otorgado y, finalmente, se quede desempleado con un beneficio cuyo uso fue prodigado en algo para lo cual no era su finalidad.

Así, para la idoneidad en la entrega de la utilización de este incentivo, el empleador deberá acreditar la formación de un plan organizacional en marcha antes de su otorgamiento, y esto también para que se pueda demostrar que en efecto, no existe un ánimo malintencionado previo a la firma de un acuerdo en otorgar este incentivo como fomento para el trabajador, y que no revista en la realidad una forma de indemnización por el cese forzado en el empleo.

Deberá suscribirse sendos convenios individuales con los trabajadores beneficiados, de este modo se podrá comprobar que ambas partes tuvieron un acuerdo con plena libertad de opción como forma de extinguir el vínculo laboral⁽¹³⁾.

Adicionalmente, a nuestro parecer el empleador debe contar con un documento que sustente y demuestre **un interés por parte del trabajador beneficiado en la constitución de una nueva empresa para que pueda demostrar que el motivo de cese realmente se debe a la voluntad del trabajador**. Por último, a fin de que el empleador pueda deducir dichos pagos como gasto, será necesario que se observe el principio de generalidad previsto en la LIR⁽¹⁴⁾.

(13) Para que el trabajador pueda alegar una supuesta coacción por despido y no un acto autónomo y libre en su voluntad en acceder al incentivo, debe ser acreditada dicha coacción mediante alguna prueba, caso contrario, la aceptación de un incentivo económico para constitución de empresa otorgado por el empleador será válida.

(14) Se establece que el presente criterio (generalidad) debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc.; de esta forma el beneficio debe ser de carácter "general" para todos los trabajadores teniendo en cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa.

IV. INCENTIVO POR RENUNCIA VOLUNTARIA

El incentivo por renuncia voluntaria es un beneficio económico otorgado al trabajador con la finalidad de motivarlo para que presente su carta de renuncia. En efecto, el empleador tiene la facultad de solicitarle al trabajador a través de un incentivo la puesta a disposición del cargo que desempeña convirtiéndose así en un mecanismo legal para poner fin a la relación laboral. Puede ser concedido de dos maneras distintas:

La primera es que el empleador tenga un programa de incentivo para los trabajadores que quieran acogerse a la renuncia voluntaria. El programa deberá contener una serie de factores para la cuantía del incentivo, ya sea antigüedad en el cargo, posición, remuneración percibida y cualquier otro criterio que la empresa desee adicionar. Sobre el particular, la resolución de intendencia N° 4855-96-RI menciona lo siguiente:

“En un programa de incentivos por retiro voluntario, el empleador tiene amplias atribuciones para establecer los requisitos, condiciones y formas de pago, mientras que el trabajador carece de facultades para cuestionar la forma como se lleva a cabo dicho programa”.

En efecto, si el programa de incentivos posee un sistema deficiente en beneficios económicos, el trabajador nunca tomará la oferta. La segunda manera es que ambas partes suscriban un acuerdo que conste en forme independiente a la carta de renuncia el monto a entregar.

Cabe precisar que en la carta de renuncia no podrá pactarse el acuerdo, ya que si bien es cierto este documento es un acto expedido de manera unilateral por el trabajador en donde voluntariamente hace expreso su deseo de extinguir la relación laboral; el problema radica en que al ser un documento emitido de manera personal **no requiere respuesta del empleador para convalidar su eficacia legal**, por tanto, el trabajador no puede hacer mención en la carta de renuncia el incentivo que se otorga. Se recomienda realizarlo en un documento aparte y que en la carta de renuncia se deje en indicación, el pacto previo que se suscribió con el empleador.

En esta forma de cese, si bien existe un acuerdo previo entre las partes sobre la cuantía, y la modalidad de pago de la suma de dinero a favor del trabajador, la causa que obedece a la desvinculación laboral del trabajador será un retiro voluntario que nace de manera unilateral. Distinto es el caso del mutuo disenso (o mutuo acuerdo) en que ambas partes acuerdan o deciden finalizar la relación laboral.

Cuando el empleador ofrece el incentivo por renuncia o viceversa cuando el trabajador solicite un incentivo para poner fin a la relación de trabajo **—ya que no siempre el deseo de extinguir la relación laboral será del empleador—** puede

sucedir que,⁽¹⁵⁾ una de las partes no esté de acuerdo con la renuncia o abdicación del cargo, dicho en otras palabras, al ofrecerle al trabajador la posibilidad de renunciar y este no desee aceptar, sabrá que el empleador no está de acuerdo con la labor que desempeña, lo cual podría generar un ambiente contrincante el seguir prestando servicios para un tercero a sabiendas de la aspiración de la empresa en desvincularlo, o viceversa, en caso el trabajador haya solicitado el incentivo para presentar su carta de renuncia, el empleador tendrá en cuenta su deseo de retirarse. Por estos motivos, recomendamos un programa de ceses donde el otorgamiento de este beneficio sea ordinario y frecuente, es decir, que los gastos en los cuales incurre la empresa están previamente definidos para todo el personal.

1. Implicancias fiscales

1. La LIR en el inciso a) del artículo 34 menciona que “**toda retribución por servicios personales**” está gravada con el impuesto a la renta de quinta categoría.
2. El inciso a) del artículo 18 de la LIR establece que se encuentran comprendidas en la inafectación tributaria, las indemnizaciones y las cantidades que se abonen de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas del artículo 138 de la legislación laboral⁽¹⁶⁾.

Con relación al primer punto, el monto otorgado no se adquiere por los servicios prestados, su objeto por el contrario es desvincular al trabajador, por tanto, no puede considerarse una retribución por un servicio al no ser esa su finalidad.

Con relación al segundo punto, la disposición hace mención solamente a las indemnizaciones y también a un programa de ayuda (el fomento a constituir una empresa de donde se desprende que la suma entregada tendrá como finalidad promover el empleo propio dentro del marco de una negociación entre empleador y trabajador), así como las sumas de dinero que se perciba con ocasión del cese colectivo acordado entre la empresa y el sindicato o los representantes autorizados de los trabajadores⁽¹⁷⁾.

Por lo tanto, no cumpliría con ninguno de los dos requisitos; no podemos decir que el incentivo tiene naturaleza indemnizatoria, por cuanto no existe un daño

(15) De una lectura de la norma no se restringe o prohíbe que el incentivo pueda ser presentado por el trabajador, ante cualquier motivo ya sea justificado o no.

(16) La alusión de la norma hecha a ambos artículos es errónea, debe entenderse referida al inciso b) del artículo 48 del D.S 003-97-TR y al artículo 47 del Decreto supremo N° 002-97-TR respectivamente.

(17) No hemos querido ahondar en la terminación del vínculo laboral por cese colectivo, sin embargo mencionaremos que las sumas de dinero entregadas por el quiebre contractual masivo también se encuentra como supuesto objetivo de inafectación tributaria. Estas causas incluyen el caso fortuito o la fuerza mayor y el cese por motivos económicos, tecnológicos, estructurales o análogos. El empleador solo puede optar por el cese colectivo siempre y cuando la medida comprenda un número no menor del 10% del total de personal de la empresa.

causado como consecuencia de un despido arbitrario, sino que hubo un acuerdo previo entre ambas. Tampoco calificaría como renta al no existir un trabajo por el otorgamiento de este concepto. Sin perjuicio de lo expuesto se advierte que el segundo punto restringe la inafectación tributaria solo para las indemnizaciones y los programas de ayuda, por tal motivo **existe el deber de retener renta de quinta categoría a este concepto, pese a que se otorga al cese de la relación laboral ya que no podemos aplicar por analogía la Ley que restringe derechos conforme lo señala el artículo IV del Título Preliminar del Código Civil⁽¹⁸⁾ que constituye una fuente de Derecho Común aplicable para cualquier disciplina jurídica.** Además, los privilegios y preferencias tributarias son establecidos por Ley de acuerdo al principio de Legalidad-reserva de la ley – establecido en la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

El incentivo otorgado al trabajador constituye un concepto no remunerativo previsto como liberalidad⁽¹⁹⁾, cabe mencionar que la liberalidad no está sujeta a la prestación de un servicio y en el caso en concreto, el monto será otorgado sin estar sujeto a una contraprestación por parte del trabajador⁽²⁰⁾.

V. ERROR FRECUENTE: LA COMPENSACIÓN GRACIOSA

La compensación graciosa⁽²¹⁾ está regulada en la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios –CTS– como beneficio que el empleador otorga a favor del trabajador en forma **libre, pura, simple e incondicional** y que posteriormente, si se determina un adeudo a favor del trabajador, ese dinero entregado graciosamente le sirve para pagar su deuda⁽²²⁾.

Esta figura como forma liberatoria de extinguir obligaciones consiste en que los sujetos de la obligación –que son entre sí deudores y acreedores de obligaciones distintas, recíprocas, líquidas, exigibles, de prestaciones fungibles y homogéneas– se

(18) El artículo IV del Título Preliminar del Código Civil señala que “la Ley que establece excepciones o restringe derechos no se aplica por analogía”, y se refiere a la imposibilidad de aplicar un supuesto legal a otros casos además de los expresados en su texto cuando el dispositivo establezca una excepción o exista una restricción de derechos. Para mayor información sobre el tema puede verse la sentencia casatoria recaída en el Expediente N° 2368-98-Lima.

(19) El inciso a) del artículo 19 del D.S 001-97-TR señala como liberalidad las gratificaciones extraordinarias.

(20) La Cas N° 2781-97-Santa, menciona que para efectos del perfeccionamiento y ejecución del acuerdo referido al incentivo por renuncia debe darse necesariamente la renuncia, dado que si se mantiene la relación laboral, aun cuando el empleador lo haya solicitado, se entenderá que la obligación fue disuelta por ambas partes.

(21) La compensación graciosa representa la ponderación que ambas partes, (empresa y trabajadores), conciben respecto a lo que cada una ofrece y recibe en una relación contractual; percibiendo la compensación como un retorno por su capacidad, destreza, educación, desempeño y lealtad.

(22) El artículo 57° Del D.S 001-97-TR señala lo siguiente: “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, estas se compensarán de aquellas que la autoridad judicial mande a pagar al trabajador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento”.

compensen entre sí las mismas haciendo cada uno uso del crédito frente al otro, vale decir, que el deudor quien es, a su vez, acreedor de su acreedor, le paga haciendo uso del crédito que tiene contra él, de modo tal que al ser recíprocamente acreedora y deudora la una de la otra y al mismo tiempo, aplican cada una su crédito contra el de la otra, hasta: i) extinguir íntegramente ambos créditos, o ii) extinguir en su integridad uno de ellos⁽²³⁾.

La compensación graciosa puede ser explicada con un ejemplo gráfico: Si el trabajador solicita vía acción judicial el pago pendiente de beneficios sociales por la suma ascendiente a S/. 15,000.00 Nuevos Soles y adicionalmente solicita una indemnización por daños y perjuicios ascendiente a S/. 3,000.00 Nuevos Soles. El monto otorgado previamente como compensación graciosa, supongamos S/. 15,000 Nuevos Soles, será resarcible hasta donde alcance la compensación, teniendo en cuenta que la parte vencida (empleador) debe poner a conocimiento de la Sala que dirige la causa el beneficio otorgado para que el juez antes de la emisión de la sentencia pueda compensar la prestación otorgada del monto a pagar.

Para que la suma de dinero pueda ser compensada con futuras deudas, debe constar expresamente en un documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa según lo establecido en el Código Civil⁽²⁴⁾, en el cual se mencione que se trata de un monto compensable de acuerdo con las normas de la Ley laboral.

Este beneficio a diferencia del incentivo por constitución de empresa y la indemnización por el despido **—que pueden ser otorgados como bienes en especie o servicios—**⁽²⁵⁾, tiene que ser otorgado un monto dinerario, en tal sentido, restringe su otorgamiento para que no pueda ser otorgado “per se” mediante un bien en

(23) Es poco probable un tercer escenario en el cual ambos créditos a compensar se extingan solo parcialmente, pues no se apreciaría mayor utilidad si acaso dos personas decidan aplicar por igual solo parte de su crédito para la compensación y mantener el saldo restante para que sea cancelado de otra forma (por ejemplo, pago en dinero), cuando sin más puede ser también materia de compensación. Si bien es cierto el acreedor es libre de exigir hasta que parte de su crédito autoriza compensar, se entiende que la finalidad de la compensación es aprovecharla hasta extinguir” lo más que se pueda” y evitar hasta donde sea posible el llamado “doble pago” ya que Según García “si lo que se busca eliminar es el “doble pago”, resulta irrelevante que ambas deudas sean distintas en cuantía ya que de todas maneras una de ellas —la menor— se extinguirá”. GARCÍA MANRIQUE, Álvaro. “Supuestos de Afectación de la Remuneración” Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p.55.

(24) Para que exista compensación conforme lo establece el artículo 1288 del Código Civil las obligaciones de ambas partes deben ser recíprocas (cada una de las partes debe ser al mismo tiempo acreedora y deudora de la otra las obligaciones) líquidas (que su existencia y cuantía deben ser ciertas y determinadas) exigibles (se excluyen las deudas por tanto sujetas a término o condición) fungibles (aunque lo frecuente es que se comprenden sumas de dinero; no existe inconveniente que no lo sean siempre que sean fungibles y homogéneas. La compensación no opera cuando el acreedor y el deudor la excluyen de común acuerdo.

(25) Del tenor de la LIR se desprende la posibilidad de otorgar al trabajador cesado indemnizaciones e incentivos en especie, ya que tanto la norma laboral como tributaria hacen mención a la entrega de un monto “equivalente a una remuneración” lo cual concluimos que puede ser otorgado en bienes, siempre y cuando a nuestro criterio exista aceptación del trabajador de esta forma de pago y se trate de bienes útiles para este o su familia.

especie apreciable en dinero o cualquier otro tipo de beneficio como capacitaciones, electrodomésticos, bienes consumibles, etc.

A diferencia del incentivo por renuncia (que se encuentra sujeto a la condición de extinguir el vínculo laboral del trabajador) esta cantidad dineraria **no tiene como finalidad el cese del trabajador**. Es necesario mencionar ello ya que esta compensación de crédito, al ser otorgada al momento de finalizar el vínculo laboral puede ser confundida erróneamente por un incentivo para la renuncia del trabajador cuando no lo es.

En efecto, ciertos empleadores aprovechan el carácter compensable de este beneficio cuando en la realidad se debe a un despido o un incentivo por renuncia para aprovechar su carácter compensable. En estos casos hay un negocio disimulado en el que la invalidez es respecto del elemento falso adoptándose en su sustitución el verdadero siempre que sea lícito⁽²⁶⁾, aplicándose de este modo el principio de primacía de la realidad⁽²⁷⁾.

1. Implicancias fiscales

La LIR considera como rentas de quinta categoría en general a las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, comprendiendo toda retribución por servicios personales.

La imposición sobre la renta siempre tiene una fuente, para el caso de rentas de quinta categoría, constituirá renta el rendimiento del trabajo, es decir, el monto de lo producido por esta fuente, descontando lo proveniente de aquellos.

En tal sentido, la compensación graciosa al ser un pago incondicional el cual no está sujeto a ninguna condición se encuentra afecto a renta de quinta categoría. Además, las cantidades otorgadas por el empleador a título de gracia, no tienen naturaleza indemnizatoria ni provienen de acuerdos o negociaciones entre empleador y trabajador. Este beneficio como forma liberatoria de extinguir deudas recíprocas se aprecia como un concepto no remunerativo al ser pactado libremente por las partes sin estar sujeto a una retribución o prestación por parte del que lo recibe.

(26) NEVES MUJICA, Javier. “Introducción al derecho del trabajo”. Novena edición. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, pp. 37-38.

(27) El principio de primacía de la realidad es una de las herramientas que combate la simulación que encubre otra realidad en el Derecho del Trabajo. Para aplicar este principio no existe procedimiento previo en una norma, simplemente privilegia la realidad por encima de las formalidades asignadas por las partes del elemento falso por el verdadero.

VI. GASTOS DEDUCIBLES: REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN COMO GASTO DE MONTOS EN LA ETAPA FINAL

En línea con lo desarrollado por la LIR, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, (persona natural con negocio o persona jurídica) lo primero que hay que tener en cuenta es la deducción de gastos. Al momento de extinguir la relación laboral con el trabajador los montos otorgados pueden ser deducibles y ello obedece a la finalidad de pagar menos impuesto a la renta dentro del ejercicio anual. Para Mullin⁽²⁸⁾: “La determinación de la renta neta no es otra cosa que aquella que se obtiene luego de deducir determinados gastos necesarios de la renta bruta para producir y/o mantener la fuente generadora de esta (renta bruta)”.

GRAFICO N° 1

OPCIÓN PARA DETERMINAR LA RENTA NETA
 RENTA NETA = RENTA BRUTA – GASTOS

Los gastos son deducibles en la medida en que guarden relación con el principio de causalidad. Así, conforme lo señala la Resolución expedida por el Tribunal Fiscal N° 1828-2-2009 “todo ingreso debe estar relacionado con un gasto directamente cuya causa sea la obtención de dicha renta, noción que sin embargo debe analizarse en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no.”

Entonces si se quiere deducir un gasto, lo primero que se debe analizar es la causalidad o causa antes mencionada, o si se quiere, la razón o fundamento de haber incurrido en tal gasto. En ese orden de ideas la LIR en el artículo 37° inciso (i) considera como gasto deducible:

“Los aguinaldos, bonificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todo 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.

Los gastos que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren provisionados en un ejercicio anterior.

(28) GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual de impuesto a la renta*. Organización de los Estados Americanos. Documento CIET N° 872, p. 167.

Los montos reconocidos como gastos por lo general se contabilizan siguiendo el criterio de lo “devengado”, que implica que el gasto se debe registrar en el momento en que ocurre el hecho económico que lo genera. Empero, en el caso de los montos otorgados que tengan por motivo finalizar el vínculo laboral, la LIR establece que las empresas solo podrán deducir como gasto los conceptos **en el periodo el cual hayan sido pagados**. Es decir, recién en el periodo efectivamente pagado o abonado, se deduce los egresos en la declaración jurada anual que efectúe la empresa (en este caso, gastos por extinción del vínculo laboral).

Dichos gastos conforme lo señala la norma son los que tienen con motivo el cese en el trabajo, no obstante, con respecto a uno de ellos, existe en la actualidad un problema de interpretación en su definición que queremos precisar.

VII. PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN EN LA DEDUCCIÓN COMO GASTO DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO

Queremos dejar por sentado un criterio que a nuestro parecer resulta errático y es el de la deducción de la indemnización por despido arbitrario como gasto. Este resarcimiento otorgado para extinguir el vínculo laboral tiene algunos problemas de interpretación en cuanto a su deducción, y esto se debe a la errónea práctica en las deducciones no admitidas en la LIR⁽²⁹⁾.

En efecto, el inciso c) del artículo 44 de la LIR menciona que no serán deducibles de la renta empresarial: “**Las multas**, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional”.

Algunos tributaristas entendieron que la indemnización por despido, al ser un concepto que está inafecto a renta de quinta categoría no podría ser deducida del gasto. Otros que, al ser otorgado de manera unilateral por el empleador, tendría una supuesta “**naturaleza sancionadora**” para este, en cuanto se estaría castigando al empleador con el monto mencionado en el que se aplica una “**multa**” que corresponde a las infracciones establecidas por las disposiciones laborales. De estas conjeturas, el error subyace en los siguientes ámbitos:

1. La “naturaleza sancionadora” y que, por lo tanto, no sería un gasto deducible conforme a la LIR, no tiene ningún asidero legal ni doctrinario, toda vez que la indemnización por despido arbitrario no tiene naturaleza sancionadora sino **resarcitoria**, en donde la Ley prevé que el empleador puede reparar patrimonialmente sus consecuencias del acto lesivo al trabajador.
2. La indemnización por despido no tiene por finalidad reparar al Sector Público Nacional, sino al trabajador, por tanto, califica como un gasto deducible.

(29) Los gastos no deducibles se llaman a los que no se pueden descontar fiscalmente. Es decir, que no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal.

Esta posición puede ser reforzada con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1829-1-2003, establece al respecto lo siguiente: (...) Que de autos se aprecia que la recurrente no ha acreditado que el pago a los trabajadores despedidos, materia de la indemnización que origina el reparo, se haya realizado dentro del plazo antes señalado, por lo que no procede aceptar la deducción de este concepto para efecto del impuesto a la renta, quedando probado por el contrario que en el caso de uno de los dos ex trabajadores, el pago se efectuó recién el 9 de junio de 2000.”

El Tribunal Fiscal, en el caso concreto, si bien no reconoció la indemnización al no haber sido pagada dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto a la renta, sí la reconoce como un gasto deducible.

VIII. CONCLUSIONES

La extinción del contrato de trabajo es un tema controvertido, sensible y conflictivo en las relaciones laborales, y suele representar en la regulación de cada Estado el nivel de interés en garantizar una tutela adecuada con esquemas compensatorios económicos o un conjunto de medidas que incentiven el autoempleo, lamentablemente de escasa utilización contrario al papel central de los despidos arbitrarios como figura que ha merecido más atención por parte de los empleadores y en consecuencia mayor atención por parte de los legisladores y jueces.

Para paliar o reducir ello, vemos la capacidad que las normas de nuestro ordenamiento profesan, técnicas legislativas idóneas que nos permiten llegar a una terminación exitosa del contrato, y que incidentalmente, implica un ahorro de costos en diferentes ámbitos, niveles y actitudes, observando pues que las leyes tanto tributarias como laborales franquean la posibilidad de utilizar diversas formas de extinguir el vínculo contractual sin la necesidad de ingresar al marco de la ilegalidad. En ese orden de ideas es importante que los empleadores conozcan los límites que posibilita el uso de estas formas alternativas de rompimiento contractual antes que opere una utilización desacertada de estos mecanismos que a las finales genere una contingencia que vaya en contra de los intereses de la empresa o del propio trabajador.

GRAFICO N° 2

Modalidad	Forma	Cuántía	Formalidad	Comentarios
Indemnización por despido arbitrario o acto de hostilidad	Obligatoria Por acto unilateral	1 remuneración y 1/2 por cada año de servicios o 1 remuneración 1/2, en contrato sujeto a modalidad, por cada mes dejado de laborar.	En la liquidación de beneficios sociales se hace constar la indemnización por despido.	El tope máximo es 12 remuneraciones. - Debe abonarse dentro de las 48 horas. - La aceptación del beneficio extingue el vínculo laboral, caso contrario, puede demandar la reposición al centro de trabajo. - Está inafecto al IR. Es un concepto no remunerativo.
Incentivo para constituir nueva empresa	Voluntaria Por acuerdo entre las partes	Para la inafectación del IR, el monto no excederá de lo que el trabajador hubiera percibido como indemnización por despido arbitrario	Emitir comprobante o en boleta de pago: - Consignar en la Planilla Electrónica. - Por acuerdo escrito señalando el monto destinado a constituir una empresa propia.	- El monto otorgado no se deduce de cualquier reclamo por parte del trabajador. - El monto es a discrecionalidad de las partes.
Incentivo para la renuncia voluntaria	Voluntaria Por acuerdo entre las partes	Esta afecto a renta de quinta categoría.	Emitir comprobante o en boleta de pago: - Consignar en la Planilla Electrónica. - Por acuerdo escrito.	Obligatoriamente debe cesar en el trabajo: - Puede implementarse un programa de renuncias. - El monto es a discrecionalidad de las partes. - Es un concepto remunerativo.
Compensación graciosa	Voluntaria Por acto unilateral	No hay monto tope establecido al ser un concepto otorgado a título de gracia.	Emitir comprobante o en boleta de pago: - Consignar en la Planilla electrónica. - Por acuerdo escrito.	No extingue la relación laboral. - Es obligatoria la entrega en dinero. - El monto otorgado es compensable por el monto ordenado en un proceso judicial. - Está afecto a renta de quinta categoría. - Es un concepto no remunerativo.