

## Aspectos Tributarios en las Fiestas Navideñas

Como se anunció en nuestra Revista, en nuestra primera Adenda Tributaria se aborda -de manera resumida- la incidencia en materia de Impuesto a la Renta (IR), Impuesto General a las Ventas (IGV) y Comprobantes de Pago por la entrega de bienes con ocasión de las fiestas navideñas.

### I. AGUINALDOS NAVIDEÑOS

La palabra "aguinaldo" parece tener su origen en el vocablo celta guinaud, que habría significado "regalo de año nuevo" o en la locución francesa a *qui l'an neuf*, que sería "a quién el año nuevo".

Según Cabanellas, el aguinaldo provendría de una costumbre que se remontaría "... a los primeros siglos del cristianismo, por la entrega de pequeñas sumas de dinero o regalos a sirvientes y subordinados para que conmemoraran dignamente las fiestas tradicionales que se extienden desde Nochebuena a Reyes, sin dispendios suplementarios por parte de los humildes o escasos de recursos"<sup>(1)</sup>.

Por su parte, el DRAE recoge por aguinaldo a "(de aguinaldo) 1. m. Regalo que se da en Navidad o en la fiesta de la Epifanía. 2. m. Regalo que se da en alguna otra fiesta u ocasión. 3. m. Villancico de Navidad. 4. m. Planta tropical silvestre de la familia de las Convolvuláceas, muy común en Cuba y que florece por Pascua de Navidad"<sup>(2)</sup>.

En el caso peruano, suele utilizarse jurídicamente el término "aguinaldo" para referirse a los pagos regulares en favor de los trabajadores del Sector Público con ocasión del aniversario patrio y Navidad y, por asimilación se usa tal concepto también en el sector privado, aunque no existe alguna definición al respecto.

#### 1. Entrega de Bienes a Trabajadores

##### - Supuesto de hecho

Se trata del caso de la entrega de bienes a los trabajadores con ocasión de la Navidad, costumbre que tiene larga data en el sector productivo.

Como puede preverse, no estamos aquí ante una situación en que se entregue bienes a los trabajadores como parte de su remuneración, caso este último que ocurrirá cuando la empresa, por diversos motivos entre los que resalta la falta de liquidez, hace efectivo el pago de la remuneración al trabajador ya sea parcial o totalmente mediante la entrega de los bienes. Dentro de esta situación, en materia de IR, la entrega de bienes

tendrá un efecto similar al que ocurre cuando se hace el pago de la remuneración en dinero.

##### - Efectos tributarios

Ahora bien, respecto de los aguinaldos navideños -que hemos entendido aquí por la entrega de bienes que realizan los empleadores a los trabajadores con ocasión de las citadas fiestas navideñas- para efectos del IR debe aplicarse lo señalado en el literal l) del artículo 37° de la LIR, esto es, que son deducibles en la determinación de la renta neta empresarial.

Para que la deducción proceda, deberá verificarse que la erogación cumpla con los criterios de generalidad, proporcionalidad y/o razonabilidad, conforme a lo señalado en el último párrafo del artículo 37° de la LIR y además que se acredite el destino del gasto, es decir, que la entrega de los bienes o regalos se haya efectuado a los trabajadores.

Respecto de esto último, nos parece que podría elaborarse una relación de las personas beneficiadas con dichas erogaciones, detallándose la entrega de los bienes con la firma de cada uno de los beneficiarios. Esa política de probanza concordaría con el criterio señalado por el Tribunal Fiscal (TF) en la Resolución N° 490-5-2002, cuando indica que los gastos provenientes de la compra de obsequios para ser entregados con motivo de la Navidad pueden ser deducidos, para ello "... debe acreditarse que los mismos fueron totalmente entregados a los trabajadores"<sup>(3)</sup>.

A su vez, también deberá emitirse los comprobantes de pago correspondientes, que en este caso, a tenor de lo señalado en el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP), serían Boletas de Venta. Al respecto, en virtud del artículo 15° de dicho RCP, se ha sostenido que es posible emitir una única boleta de venta que congloba a todos los bienes dados como aguinaldos a los trabajadores, siempre que conste indubitablemente que estos han sido entregados en la misma fecha.

(1) CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ - ZAMORA, Luis. Tratado de Política Laboral y Social. Editorial Heliasta, 1982, pág. 131.

(2) Hay quienes creen que es inapropiado derivar la palabra "aguinaldo" de "aguinaldo", palabra esta última de origen hispano y de poco uso.

(3) En el mismo sentido de la RTF N° 10849-3-2007, debemos señalar que en la RTF N° 2669-5-2003 el referido colegiado ha precisado que constituye gasto deducible, bajo el concepto de aguinaldo, las canastas navideñas otorgadas a los trabajadores siempre que exista constancia de entrega de las indicadas canastas, dejando la obligación a la SUNAT para que contraste la relación de los beneficiarios con el correspondiente Libro de Planillas. Ello no debe llevar al error de considerar que para que proceda el gasto deducible, éste debe estar registrado en el Libro de Planillas (hoy entendemos a la Planilla Electrónica). Efectivamente, en la RTF N° 9474-4-2007, el Tribunal Fiscal ha señalado que el hecho que los panetones "...no se encontrarán registrados en el Libro de Planilla no implicaba la pérdida del derecho a deducir como gasto dicho concepto, por lo que procede revocar la apelada en este extremo".

De otro lado, según el artículo 34° de la LIR, estos aguinaldos constituirán rentas de quinta categoría para cada uno de los trabajadores, por lo que, de ser el caso, debe considerarse para la retención del IR correspondiente conforme a las disposiciones del Reglamento de la LIR.

Finalmente, ya en materia de IGV, la entrega en propiedad del aguinaldo al trabajador constituirá un retiro de bienes gravado y, por lo tanto, el IGV pagado en la adquisición de esos bienes entregados como aguinaldos podrá ser utilizado como crédito fiscal ya que se estaría cumpliendo con los requisitos sustanciales establecidos para tal efecto en el artículo 18° de la Ley del IGV e ISC (LIGV)<sup>(4)</sup>.

## 2. Entrega de bienes a personas vinculadas por modalidades contractuales distintas a la laboral

### – Entrega de bienes a practicantes

En primer lugar, debemos señalar que conforme a la Ley N° 28518 – Ley sobre Modalidades Formativas Laborales (en adelante “la Ley”) se han establecido cinco modalidades formativas: aprendizaje, práctica preprofesional, capacitación laboral juvenil, pasantía y actualización para la reinserción laboral.

Entre otras disposiciones, la Ley estableció en su artículo 47° que la subvención económica mensual recibida por las personas contratadas bajo las referidas modalidades no tiene el carácter de remuneración ni está afecta al IR, contribuciones o aportaciones de ningún tipo. Asimismo, se indicó en dicha norma que la subvención tendría el carácter de gasto deducible para efectos del IR. A su vez, el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de dicha Ley, D. S. N° 007-2005-TR ha excluido a la modalidad de pago en especie de la subvención económica antes mencionada al señalar que “*las subvenciones previstas en la Ley deberán ser otorgadas en dinero, utilizándose los medios de pago usuales en la empresa*”.

Cabe agregar que hay discusiones, sobre todo en el Derecho Comparado, en cuanto a si estas formas de contratación deben tener o no relación laboral. Bajo las Políticas Laborales de fomento del empleo para los jóvenes, el legislador peruano ha preferido determinar que no exista vínculo laboral entre estos contratantes.

De todo ello, podría haber quienes crean que no pueden existir “aguinaldos navideños a favor de practicantes”, pues solo correspondería hablar de aguinaldo navideño cuando estamos en el marco de una relación laboral, es decir, bajo un estricto contrato de trabajo.

Como hemos señalado líneas arriba, para el sector privado no existe alguna definición o alcances limitativos de tal término, de modo que puede ser usado válidamente para hacer referencia a entrega de bienes a los practicantes.

Ahora bien, como hemos dicho, el citado literal I) del artículo 37° de la LIR señala que son deducibles en la determinación de la renta neta empresarial los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que, por cualquier concepto, se hagan en favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Al respecto, hay quienes sostuvieron en el pasado que de la primera parte del citado literal se desprendía que la deducción comprendía ciertos pagos (aguinaldos, bonificaciones, gra-

tificaciones y retribuciones) acordados en beneficio de todo el personal (tengan vínculo laboral o no), para luego ampliar estos alcances a todas las retribuciones dadas en favor de servidores con vínculo laboral.

En tal sentido, conviene señalar que en la Resolución del TF (RTF) N° 1115-1-2005 se ha establecido que en el caso que los beneficiarios de una canasta sean trabajadores de la empresa, dicho egreso será deducible de acuerdo al referido literal I); asimismo, se consideró que de no tener dicha calidad, el gasto no sería deducible, en cumplimiento de lo establecido en el literal d) del artículo 44° de la LIR. Bajo esta perspectiva, los aguinaldos a los practicantes no serían deducibles en virtud al literal I) antes citado.

Empero, en la RTF N° 2675-5-2007, refiriéndose a un reparto bajo la vigencia del antiguo régimen de practicantes<sup>(5)</sup>, el Tribunal Fiscal ha señalado que “... *la entrega de canastas navideñas a los practicantes no califica como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de la empresa que no (sic) tiene vinculación alguna con sus actividades, ya que, por el contrario, tiene como origen y motivación la labor que aquellos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades, por lo que incluso, bien puede integrar la subvención económica que se le asigna*”.

Como se ve, para el Tribunal Fiscal, resultaría claro que la labor que cumplen los practicantes contribuye a la generación o mantenimiento de la fuente generadora de renta de una empresa. Por tanto, resulta sostenible que los regalos por fechas festivas en favor de estos puedan ser deducibles.

Ahora bien, para algunos sería conveniente que la entrega de bienes por Navidad esté incluida entre las obligaciones o prestaciones a cargo de la empresa en el marco de los Convenios respectivos, de manera tal que haya menos elementos que hagan pensar que se trata de una liberalidad.

Sin embargo, como ya lo mencionamos párrafos arriba, debe tenerse presente que el régimen vigente no permite que la subvención a los contratados bajo Modalidades Formativas Laborales sea en especie. En esa medida, el aguinaldo no podrá formar parte de este pago; empero, aunque lo fuera, ello no significaría que dicho egreso no sea deducible. En buena cuenta, el problema resultante será la falta de pago de la totalidad de la subvención, pero no la deducción del gasto por los bienes entregados al practicante.

Asimismo, es preciso tener presente que el gasto referido deberá cumplir con los principios y criterios que son de aplicación a todos los gastos deducibles (razonabilidad, entre otros), pero –literalmente– no el de generalidad, pues este criterio es de aplicación solo para aquellos gastos que se refieren en los literales I) y II) del artículo 37° de la LIR.

A su vez, también deberá emitirse las Boletas de Venta correspondientes y, en materia de IGV, se configurará un retiro de bienes gravado con el impuesto y, por lo tanto, el IGV pagado en la adquisición de esos bienes entregados podrá ser utilizado como crédito fiscal.

(4) Criterio confirmado por la RTF N° 1515-4-2008.

(5) Ver D.S. N°s. 002-97-TR y 001-96-TR.

### 3. Entrega de bienes a sujetos bajo servicios independientes

Como se puede ver en la RTF N° 1115-1-2005 citada, la causalidad identificada por el Tribunal Fiscal en este egreso producido por la entrega del bien a favor del practicante ("contribución al desarrollo de las actividades") prevaleció sobre la regla general de prohibición de deducción de liberalidades, lo cual ha dado pie a que haya quienes sostengan –criterio que no compartimos– que es posible deducir "aguinaldos y otras aparentes liberalidades" en favor de los prestadores de servicios independientes (contratados por locación de servicios) e inclusive de personal destacado por terceros, en la medida que "contribuyen al desarrollo de las actividades" del generador de renta.

Dicho criterio estaría apoyado por lo señalado en la RTF N° 6749-3-2003, conforme a la cual debe reconocerse como crédito fiscal el IGV pagado en la adquisición del pavo y de los bienes necesarios para la cena por Navidad otorgados por la empresa o prestadores de servicios bajo contratos de locación de servicios, siempre que se haya demostrado la relación de causalidad. En dicha Resolución, el Tribunal Fiscal indicó "*que en cuanto al reparo al crédito fiscal y al gasto por atención de personal relativos a facturas de compras de comestibles, licores, restaurantes, entre otros, corresponde mencionar que respecto de las facturas observadas por la adquisición de pavos y cena de camaradería de fin de año, de la confrontación de la relación de las personas que recibieron el vale para el canje del pavo y los que asistieron a la cena de camaradería de fin de año con los contratos de locación de servicios, se aprecia que los trabajadores contratados bajo esta modalidad fueron quienes recibieron el pavo y asistido a dicha cena, por lo que en relación a las citadas facturas se encuentra demostrada la relación de causalidad, no encontrándose arreglado a ley los reparos formulados por la Administración...*".

No obstante lo dicho, cabe referir que el propio Tribunal Fiscal, en reiteradas resoluciones (como las N°s. 3439-5-2007, 10849-3-2007 y 556-2-2008) ha mantenido el criterio establecido en la RTF N° 1115-1-2005, conforme al cual, en cuanto a la entrega de las canastas de navidad, "*...el gasto por las mismas constituye un aguinaldo, en tanto se acreditara que fueron entregadas a trabajadores de la empresa*", de modo que cuando dichos gastos "*...por no tener la condición de aguinaldo abonado a quienes no tienen la condición de trabajadores de la empresa, ha sido adecuadamente calificado por la Administración como liberalidad*".

Por tanto sería conveniente que el TF precisará aún más sobre los verdaderos alcances del inciso d) del artículo 44° de la LIR, relacionándolo con los principios de causalidad y, cómo no, de no confiscatoriedad.

En todo caso, como consecuencia de la entrega del bien debe emitirse las Boletas de Venta correspondientes y, en materia de IGV, se configurará un retiro de bienes gravado con el impuesto y, por lo tanto, bajo la perspectiva del TF que hemos indicado, el IGV pagado en la adquisición de esos bienes entregados podrá ser utilizado como crédito fiscal.

Ahora bien, entendemos que el citado criterio surge de que tal entrega de bienes no se hace como contraprestación del trabajo realizado por el prestador de servicios de cuarta categoría (en cuyo caso sería un pago en especie) o como parte de sus políticas de gastos de representación o publicidad

general. Bajo este planteamiento lo señalado por el TF sería criticable y contradictorio con otros pronunciamientos del propio colegiado, pues tal entrega de bienes se configuraría más bien como una liberalidad no causal, respecto de la cual cabría aplicar lo señalado en el artículo 44° de la LIR, esto es no ser deducible para efectos del IR.

De ser así, en materia de IGV tendría que concluirse que se mantendría la obligación de gravar con el Impuesto el retiro de bienes a favor de los prestadores de servicios de cuarta categoría pero, además, por aplicación literal del inciso a) del segundo párrafo del artículo 18° de la LIGV, no correspondería el uso como crédito fiscal del IGV originado en las adquisiciones de tales bienes.

## II. AGASAJOS PARA TRABAJADORES

Los gastos por aguinaldo navideño a los que nos hemos referido anteriormente, contemplados en el inciso I) del artículo 37° de la LIR, son distintos a los denominados "gastos por agasajos a favor de los trabajadores", cuya deducibilidad ha sido establecida en el inciso II) del mismo artículo, que son –entre otros– aquellos gastos efectuados para realizar celebraciones a favor de los trabajadores con ocasión de las fiestas navideñas.

Evidentemente, los gastos para afrontar dichas celebraciones son deducibles del IR de la empresa al cumplir con el principio de causalidad, pues la realización de tales eventos tiene una finalidad motivadora que busca una identificación del trabajador con la empresa así como una fidelización a ésta, conceptos muy manejados hoy en día en las relaciones industriales a nivel mundial. Y es que estas estrategias generan un incremento de la productividad de las empresas.

Al respecto, la Administración Tributaria, mediante Directiva N° 009-2000/SUNAT, publicada el 25 de julio de 2000, señala que los gastos efectuados por la empresa con el fin de agasajar a sus trabajadores pueden ser deducibles a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, siempre que se encuentre acreditada debidamente la relación de causalidad entre el destino del gasto realizado y el motivo de la celebración.

Nótese que en la RTF N° 10042-3-2007 el TF ha dicho que el término "personal" incluye a los que prestan servicios bajo locación de servicios<sup>(6)</sup>.

En cuanto a la acreditación de la relación de causalidad referida, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que ésta se sustenta, entre otros, a través de los comprobantes de pago de las adquisiciones destinadas a la realización de los agasajos emitidos de acuerdo a lo dispuesto por el RCP, de los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto, y de ser el caso, su beneficiario<sup>(7)</sup>.

A su vez, dichos gastos deberán cumplir con los principios de generalidad y proporcionalidad del gasto, esto último dado

(6) Ver "Impuesto a la Renta: A propósito de los gastos a favor del personal". EN: Revista Análisis Tributario, N° 246, julio de 2008, AELE, pág. 7.

(7) Tómese en cuenta que –entre otras– en la RTF N° 603-2-2000 se ha señalado que los agasajos que se den al personal no serán deducibles del IR si es que no se prueba que los trabajadores y –de ser el caso– sus familias fueron los beneficiarios directos de estos.

que tales gastos deben corresponder al volumen de operaciones del negocio.

Finalmente, debe señalarse que dichos gastos serán deducibles en la parte que no excedan del 0.5 por ciento de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de (40) cuarenta Unidades Impositivas Tributarias.

### III. ENTREGA DE BIENES A CLIENTES POR FIESTAS NAVIDEÑAS

Este es el caso de empresas que compran bienes para entregárselos a sus mejores clientes, con motivo de las fiestas navideñas. Al igual que en el primer caso (aguinaldos navideños), para efectos de que la deducción en el IR empresarial sea procedente, deberá verificarse en primer lugar que el beneficio cumpla con el criterio de proporcionalidad o razonabilidad conforme a lo señalado en el último párrafo del artículo 37° de la LIR y que exista control de la fehaciencia de la entrega de los bienes a los clientes.

A su vez, dichos gastos serán considerados como gastos de representación, a tenor de lo señalado por el inciso q) del artículo 37° de la LIR y el inciso m) del artículo 21° de su Reglamento. En tal sentido, tendrán que ser deducidos siempre que, junto con otros gastos de representación realizados en el ejercicio, no excedan del 0.5 por ciento de los ingresos brutos (menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza) con un límite máximo de 40 UIT.

De otro lado, en materia de IGV, en vista que la entrega de los bienes con ocasión de las fiestas navideñas tendría como fin presentar o mantener la imagen de la empresa frente a sus clientes y no así promocionar sus productos o servicios, tendrían la calidad de gastos de representación y no de promoción. En tal sentido, dichas entregas estarían gravadas con el IGV<sup>(8)</sup>.

A su vez, el IGV pagado en la adquisición de los bienes sería utilizado como crédito fiscal, a tenor de lo señalado por el artículo 18° de la LIGV. Al respecto, debe recordarse que el numeral 10 del artículo 6° del Reglamento de este impuesto señala que los gastos de representación otorgan derecho al crédito fiscal en la parte que, en conjunto, no excedan del 0.5 por ciento de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UIT acumulables durante el año calendario.

### IV. ENTREGA DE BIENES CON FINES PROMOCIONALES

Es el caso cuando una empresa entrega determinados bienes, sin costo alguno, con ocasión de la compra de sus productos. Para efectos del IGV se trataría de entregas de bienes no gravadas con el IGV pues tienen la calidad de bonificaciones por las compras realizadas, las que conceptualmente constituyen entrega de bienes con la finalidad de promover la venta de los productos o servicios de la empresa, teniendo como condición para su entrega la previa realización de una determinada operación de venta o prestación de servicios<sup>(9)</sup>.

En tal sentido, el tercer párrafo del numeral 3 del artículo 2° y el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la LIGV

señalan que para efecto del IGV, no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros.
- Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; y
- Consten en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva. Cuando se trate de consumidores o usuarios finales, la bonificación debería constar en el mismo comprobante de pago (en este caso boleta de venta) en el que se consigna la venta del bien, procurando –de ser posible– identificarse en el comprobante de pago emitido por la entrega del bien al sujeto que adquiere los bienes con el fin de acreditar la vinculación entre dicha compra y la bonificación realizada.

Ahora bien, este supuesto debe distinguirse de las entregas de bienes con fines promocionales en los que no media la obligación de quien los recibe de adquirir un bien o servicio, las que conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la LIGV no serán consideradas como ventas gravadas siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del 1 por ciento de sus ingresos brutos promedio mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) UIT, de modo que en el caso que se exceda este límite sólo se encontrará gravado el exceso.

Debe tomarse en cuenta que según el Tribunal Fiscal, tal como consta en el Acuerdo de Sala Plena N° 15-2003, la entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas. Esto porque se asume que dichos bienes pueden ser aprovechados o usados en beneficio de quienes los reciben y ello trascendería a la difusión de la imagen de la empresa.

De otro lado, para efectos del IR, en principio el gasto realizado en la adquisición de los bienes bonificados (sin incluir IGV), se comprenderán dentro del costo de los productos que se venden, a tenor de lo señalado en el artículo 20° de la LIR.

(8) En este tema, es bueno señalar que el Tribunal Fiscal ha indicado, entre otras, en la RTF N° 1215-5-2002 que las entregas gratuitas de tipo promocional son aquellas efectuadas con la finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o servicios de una línea de producción, comercialización o servicios de la empresa, situación que no se presentaría en el caso planteado.

(9) Este criterio ha sido señalado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como por ejemplo la RTF N° 709-1-96.