



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema I: El Criterio de lo Devengado en el Impuesto la Renta

Ponente Individual
Jorge Toyama Miyagusuku

TRIBUTACION LABORAL: EL CRITERIO DE LO DEVENGADO Y LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORIA

Uno de los temas más debatidos de la tributación laboral se contrae en la aplicación del criterio de lo devengado para la determinación de las rentas de quinta categoría.

La aplicación de este criterio ha generado una serie de posiciones encontradas y que tienen enorme repercusión sobre la tributación de las empresas. Por medio de estas líneas queremos referirnos a este tema, utilizando como eje central el concepto más interesante: la remuneración vacacional.

Consideramos que la aplicación del criterio de lo devengado debe importar el estudio de la institución laboral sobre la cual se aplicará el impuesto a la renta. Nosotros estimamos, en general, que las rentas de quinta categoría se sustentan en el contrato de trabajo y, por ello, desde esta óptica, debe partir la aplicación de las reglas del Derecho Tributario, como sería el caso de lo devengado.

La aplicación del criterio de lo devengado supone la necesidad de abordar el supuesto desde la perspectiva laboral y tributaria. Estamos, en definitiva, ante uno de los tantos puntos de coincidencia de dos disciplinas jurídicas¹. -Que ya venía imponiéndose desde que existe una aplicación del Código Tributario a las aportaciones de la Seguridad Social-.

¹ Al respecto, puede verse PEÑA ALONSO, José. "Las conexiones entre el derecho financiero y el derecho del trabajo". En: AA.VV. (Dirección: Abdón Pedrajas). Puntos críticos interdisciplinarios en las relaciones laborales. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2000, Págs. 217 y ss.



I. MARCO NORMATIVO

1. Seguidamente, detallamos las normas que regulan el actual sistema jurídico.

De un lado, la Ley No. 27356 añade el siguiente párrafo al artículo 71 del Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta (D.S. No. 054-99-EF, y en adelante LIR):

“Tratándose de personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en los incisos a)², b) y d), siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá en el mes de su devengo, debiendo abonarse dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual³ (el subrayado es nuestro).

De esta manera, se varía el momento en que nace la obligación para una empresa de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría: se deja de aplicar el criterio de lo percibido³ -la obligación tributaria se genera para una empresa a partir de la puesta a disposición de la renta a favor del trabajador- y se adopta el criterio de lo devengado⁴ -la obligación para la empresa de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría nace en el momento en que se genera para el trabajador el derecho a percibir la renta, y ya no desde el instante en que realmente ésta es puesta a su disposición-.

Ciertamente, lo expresado no afecta que, para el trabajador, la renta se continúe

² El literal a) del artículo 71 de la LIR señala que se consideran agentes de retención a las personas que pagan o acreditan rentas de segunda y quinta categoría.

³ De acuerdo con el artículo 59 de la LIR, se considera que una renta ha sido percibida cuando se encuentra a disposición del beneficiario en efectivo o en especie, incluso cuando no la haya cobrado. Como se puede apreciar, lo que interesa es que el beneficiario de la renta haya podido disponer de la misma en potencia. En este sentido informa REIG que *“el beneficiario ha percibido el rédito en cuanto ha podido disponer de él, aun cuando su disposición no haya sido real sino sólo una posibilidad. Asimismo no es necesario que personalmente haya percibido el titular del rédito, sino es suficiente que haya hecho disponer de él a interpuesta persona.”* (REIG, Enrique Jorge. “El impuesto a los réditos. Estudio teórico-práctico del gravamen argentino dentro de la teoría general del impuesto”. 5ª Ed. Bs. As.: Contabilidad Moderna, 1970, Pág. 212).

⁴ A diferencia del concepto de percibido, el de devengado no está expresamente definido en la LIR.

rigiendo por el criterio de lo percibido (literal c) del artículo 47 de la LIR).

En este punto, debemos indicar que la razón de la modificación reseñada habría tenido como sustrato el resguardo del nivel de ingresos del fisco. En efecto, en algunas ocasiones los empleadores diferían el pago efectivo de las remuneraciones de sus trabajadores -en lugar de abonarla los últimos días del mes al que correspondía el beneficio, éste se cancelaba durante los primeros días del mes siguiente- y, de esta manera, dado que el criterio de determinación del momento en que el empleador debía retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría era el del percibido, el fisco recibía el pago del citado impuesto con un mes de retraso. Es por ello que se habría modificado el criterio del nacimiento de la obligación por parte de una empresa de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría, adoptándose el criterio de lo devengado.

En consecuencia, no importa si efectivamente el empleador ha abonado la remuneración de sus trabajadores a fin de mes, puesto que en cualquier escenario éste debe cumplir puntualmente con el fisco en abonar las sumas que correspondan por el impuesto a la renta de quinta categoría que dichas remuneraciones -efectivamente pagadas o no- pudieran generar. Como podemos observar, variando el criterio de lo percibido por el criterio de lo devengado para determinar la obligación de las empresas de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría generado por las remuneraciones y demás beneficios de sus trabajadores, el fisco asegura el mantenimiento de un nivel de ingresos.

2. De otro lado, es importante indicar que el literal v) del artículo 37 de la LIR prevé que los gastos de personal se pueden deducir siempre que se hubieran pagado dentro del plazo previsto por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada anual de dicho ejercicio. Empero, si el empleador cumple con realizar la retención -conforme al artículo 71 de la LIR-, no será necesario el pago en dichos plazos.
3. Finalmente, la modificación del criterio de lo devengado se extiende al Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Ciertamente, se mantienen bajo el criterio de lo devengado para la determinación de la generación del tributo o aporte, las retenciones y aportaciones legales que inciden sobre la remuneración (en concreto, aportes al Seguro Social de Salud -ESSALUD-, Sistema Nacional de Pensiones -ONP-, Sistema Privado de Pensiones -AFPs- y Seguro Com-



plementario de Trabajo de Riesgo -ESSALUD-). La contribución al SENATI continúa siendo el único tributo bajo el criterio de lo percibido en su totalidad.

Si bien en los siguientes párrafos nos referiremos al impuesto a la renta de quinta categoría, todo lo que se indique respecto del criterio de lo devengado, se traslada a los aportes laborales derivados de la remuneración y beneficios laborales computables con excepción del SENATI.

III. APLICACION DEL CRITERIO DE LO DEVENGADO A LAS REMUNERACIONES VACACIONALES

1. Cuestiones previas

- 1.1. Luego de la modificación detallada en el punto anterior, es necesario determinar el momento en que una empresa se encuentra obligada a retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría por las remuneraciones vacacionales (y, por consiguiente, de los demás aportes legales con excepción del SENATI).

Como hemos indicado, la norma tributaria obliga al agente de retención -el empleador- de la renta de quinta categoría a efectuar la citada retención y el correspondiente pago en el momento en que se devengue el ingreso considerado como renta de quinta categoría de cargo del trabajador dependiente. Por tanto, el tema se circunscribe a determinar el momento en que se devenga la remuneración vacacional, puesto que a partir de ese instante el empleador estará obligado a retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría que corresponda.

- 1.2. El criterio del devengado no se encuentra definido en la LIR. Es por ello necesario recurrir a la doctrina tributaria a fin de que establezca los alcances del citado criterio. Así, REIG, refiriéndose al concepto de “devengado”, explica que:

“[...] rédito devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales,



terceros adquieren derecho a cobro"⁵.

Por su parte, Juan Roque GARCIA MULLIN informa que:

*"En el sistema de los "devengado", también llamado "causado", se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio. Como contrapartida, 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"*⁶.

Es decir, en el criterio de lo devengado, lo que interesa es que se haya obtenido el derecho a percibir la renta -o que un tercero haya obtenido el derecho a cobrar una renta y nosotros estemos obligados a cancelarla-, y no que se haya percibido o se haya puesto a disposición del beneficiario la citada renta -o que el deudor haya desembolsado efectivamente el monto devengado-⁷. Teniendo en cuenta esta definición, deberemos determinar el momento en que se devenga el derecho a percibir la remuneración vacacional.

2. Marco constitucional y legal de las vacaciones

A nivel constitucional, el artículo 25 de la Constitución prevé que los

⁵ *Ibíd.*

⁶ GARCIA MULLIN, Juan Roque. "Impuesto a la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto". Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980. Pág. 46. Además, se ha visto para este trabajo: VILLEGAS, Héctor. "Curso de finanzas derecho financiero y tributario". Ed. Astrea, Bs. As., 2002; PEREZ ROYO, Ignacio. "Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas". Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2000; COLAO MARIN, Pedro. "Las rentas en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas". Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996; MEDRANO CORNEJO, Humberto: "El método de lo percibido y la entrega de título-valores". En: Derecho Tributario. Lima, 1991.

⁷ Los Principios Generales de Contabilidad y las llamadas Normas Internacionales de Contabilidad coinciden con la citada definición cuando indican que lo devengado se verifica en el momento que ocurre una transacción que corresponde a un determinado ejercicio sin distinguir si se han cobrado o pagado en dicho período.

trabajadores tienen derecho a un descanso anual remunerado, y su disfrute y compensación se regula por una ley. Además, es oportuno indicar que el Perú ha ratificado el Convenio No. 52 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre el derecho vacacional.

El descanso físico vacacional se encuentra regulado por el Decreto Legislativo No. 713 del 8 de noviembre de 1991, así como por su reglamento, el Decreto Supremo No. 012-92-TR del 3 de diciembre de 1992. Dichas normas reconocen a los trabajadores el derecho a treinta días calendario de descanso físico vacacional por cada año completo de servicios, siempre que se verifique el cumplimiento del respectivo récord vacacional.

En esta línea, se desprende que estamos ante una norma imperativa mínima que importa que los trabajadores tienen el derecho antes citado y no cabe pactar contra una norma imperativa; si existiera tal pacto, en virtud del principio de irrenunciabilidad de derechos, cabría alegar la nulidad del acto de disposición.

Teniendo en cuenta que el tema principal de la ejecutoria se contrae al goce del derecho vacacional, nos dedicaremos, especialmente, al análisis de los casos del goce físico vacacional.

3. Requisitos y monto de la remuneración vacacional

El derecho a las vacaciones anuales remuneradas se encuentra condicionado a los siguientes requisitos:

- i) Que el trabajador cumpla una jornada mínima de cuatro horas diarias -o en promedio-. Si el trabajador no cumpliera dicha jornada, éste tendrá igual derecho a las vacaciones, solamente que serán en forma proporcional al tiempo laborado, de conformidad con lo establecido en el Convenio OIT No. 52 aprobado por el Perú⁸.

⁸ El literal a) del artículo 10 del Decreto Legislativo No. 713 indica que son computables las jornadas mínimas de cuatro horas diarias. Empero, de acuerdo al Convenio OIT No. 52, que ha sido aprobado por el Perú, debe entenderse que debe privilegiarse por lo establecido en esta norma internacional que, además, versa sobre un derecho fundamental que, conforme a la Cuarta Disposición Final de la Constitución, debe interpretarse conforme a los tratados internacionales aprobados por el Perú.

- ii) Que se verifique el cumplimiento del siguiente récord vacacional anual:
- a) Tratándose de trabajadores cuya jornada ordinaria es de seis días a la semana, haber realizado labor efectiva por lo menos doscientos sesenta días.
 - b) Tratándose de trabajadores cuya jornada ordinaria sea de cinco días a la semana, haber realizado labores efectivas por lo menos doscientos diez días.
 - c) En los casos en los que el trabajo se desarrolle en cuatro o tres días a la semana, o tenga paralizaciones temporales autorizadas por la Autoridad Administrativa de Trabajo, los trabajadores tendrán derecho al goce físico vacacional, siempre que sus faltas injustificadas no excedan de diez en dicho período.

Para este efecto, el referido récord vacacional se computará desde la fecha en que el trabajador ingresó al servicio del empleador o desde la fecha en que el empleador determine, si compensa la fracción de servicios correspondiente.

Respecto a la remuneración vacacional, señalan las normas, que será equivalente a la que el trabajador hubiere percibido habitual y regularmente en caso de continuar laborando, con excepción de las remuneraciones periódicas que se entregan semestralmente, o por períodos mayores o inferiores a un semestre (se aplican complementariamente, en lo pertinente, las normas de la CTS). De este modo, las remuneraciones semestrales -como las gratificaciones- no ingresan al cálculo de las vacaciones. No se incluye la gratificación en la remuneración vacacional (sentencia de la Sala Laboral de Lima recaída en el Expediente No. 3125-92).

Dicha remuneración deberá ser abonada al trabajador antes del inicio del descanso; sin embargo, este pago no incide en la oportunidad en que deben abonarse las aportaciones a la seguridad social ni de la Prima del Seguro de Vida, las cuales deberán ser canceladas en la fecha habitual.

Añaden las normas que, a la conclusión de su descanso, el trabajador tiene derecho a percibir los incrementos remunerativos que se hubieran producido durante el goce de sus vacaciones.

En cuanto a los requisitos de carácter formal, se exige que el empleador haga constar de manera expresa en el Libro de Planillas, tanto la fecha del descanso vacacional como el pago de la respectiva remuneración. La remuneración vacacional debe figurar en la planilla del mes al que corresponda el descanso.

Así, la prueba del goce de las vacaciones recaerá en el empleador. Corresponde al empleador acreditar el otorgamiento de descanso vacacional, en caso contrario, se genera derecho a triple vacacional (Sentencia recaída en el Expediente No. 5832-97-BS-S de la Sala Laboral de Lima del 31 de octubre de 1997):

“El artículo 10 del Decreto Legislativo No. 713 establece que todo trabajador tiene derecho a 30 días calendario de descanso por cada año completo de servicios; que en caso de no disfrutar de dicho descanso dentro del año siguiente a aquel en que adquirieren el derecho percibirán los conceptos precisados en el artículo 23 de la aludida norma legal, que en autos la demandada no ha acreditado haber abonado las vacaciones de los períodos 1989-1990 y 1992-1993 pese a tener la obligación legal de hacerlo, por lo que a la actora le corresponde dos remuneraciones [...] por cada uno de dichos períodos, una por el descanso vacacional adquirido y no gozado, y una indemnización por no haber disfrutado del descanso”.

3. Supuestos ante la falta de goce físico total o parcial de vacaciones

La regla de las normas legales es sencilla: los trabajadores tienen derecho al descanso físico vacacional por cada año laborado, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos formales.

En concreto, el artículo 10 del Decreto Legislativo No. 713 indica que el trabajador tiene derecho a treinta días calendario de descanso vacacional por cada año completo de servicios.

Ahora bien, pese a que la finalidad de la norma es que, luego de un año de labores, el trabajador goce físicamente de vacaciones, nada obsta para que, en circunstancias excepcionales, el trabajador goce físicamente de vacaciones



antes de que se cumpla el récord vacacional⁹.

El tratamiento que las normas legales prevén, para la eventual falta del descanso vacacional del trabajador habiendo transcurrido el año en que pudiera hacer uso de dicho derecho, se contrae a los siguientes supuestos:

- a. Que el trabajador hubiera convenido con el empleador la acumulación de hasta dos descansos consecutivos, siempre que hubiera gozado, cuando menos, de siete días consecutivos de descanso físico.
- b. Que no se hubiera convenido la referida acumulación, en cuyo caso al trabajador le corresponderá la denominada "triple vacacional" compuesta por una remuneración por el trabajo realizado, una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado; y, una indemnización equivalente a una remuneración -salvo la bonificación por tiempo de servicios que no es computable por norma expresa- por no haber disfrutado del descanso. Aunque, en rigor, solamente correspondería el pago equivalente a dos remuneraciones: una por el descanso vacacional no gozado y otra por la indemnización vacacional, ya que la tercera se percibió cuando el trabajador se encontraba laborando.
- c. Que se hubiera pactado la reducción o compra de vacaciones hasta por quince días naturales. En este caso, también se aplican cualquiera de los dos supuestos explicados precedentemente, sólo que por quince días de vacaciones -ya sea acumulados o con la triple vacacional, según se celebre o no el convenio de acumulación de vacaciones-.

4. La sanción en caso de falta de goce físico vacacional

De lo expuesto se desprendería que la falta de descanso vacacional en su debida oportunidad (esto es, dentro del año siguiente al que se "gana" el

⁹ La sentencia del 8 de abril de 1994, recaída en el Expediente No.3858-93-ID (S), indicó que "el descanso vacacional es un derecho que se obtiene después de haber cumplido un mínimo de labor efectiva durante un año calendario de servicios, constituyendo esto un pre-requisito para su otorgamiento; que sin embargo, la Ley permite adelantarse o anticipar este derecho sin el mencionado requisito en los casos en que la empresa atravesase situaciones de fuerza mayor o caso fortuito, las mismas que deberán ser verificadas por la Autoridad Administrativa de Trabajo".

derecho a gozar de vacaciones físicas), no origina en el trabajador un derecho de acumulación de dichos períodos para su posterior goce ni la reducción o venta de vacaciones; por el contrario, al considerar como irrecuperable la oportunidad del descanso vacacional, y con ello la producción de un daño, se le reconoce como toda reparación, una indemnización por el derecho adquirido y no gozado, excluyendo así cualquier posibilidad de un posterior descanso físico por los períodos vencidos.

Pese a lo anotado, en una ejecutoria de la Suprema (Casación No. 1633-98-La Libertad) se indica que la indemnización vacacional no se aplica cuando los trabajadores gozan físicamente de vacaciones con posterioridad al vencimiento del año en el cual deberían gozarlas. En efecto, el considerando tercero de la sentencia anota expresamente que la falta de goce vacacional dentro del año siguiente al que se genera el derecho no importa una automática generación de la indemnización vacacional dado que los trabajadores, durante la vigencia del vínculo laboral, todavía pueden salir de vacaciones físicas.

La interpretación de la Corte Suprema se basa en la enunciación de las normas sobre vacaciones que disponen el derecho de la indemnización siempre y cuando el trabajador no hubiera gozado de vacaciones, no haberlas hecho efectivas. De esta manera, inclusive, se hace alusión en el considerando tercero de la resolución al disfrute de las vacaciones con retraso. En concreto, las vacaciones de los años 1986 y 1993 pueden ser gozados en el año 1996 y ello no genera el derecho de los trabajadores a percibir alguna indemnización por falta de goce vacacional.

El artículo 23 del Decreto Legislativo No. 713 indica que la sanción indemnizatoria por falta de goce vacacional se genera cuando el trabajador no goza del descanso físico vacacional dentro del año siguiente a aquél en que adquiere el derecho. Así, el derecho al pago de la "triple vacacional" se adquiere desde el primer día del año siguiente en que el trabajador debió gozar de vacaciones físicas y no lo hizo. Con lo cual, no se requiere de la extinción de la relación laboral para que el trabajador pueda reclamar el referido concepto.

En tal sentido, los períodos vacacionales no gozados durante el año siguiente a su adquisición, no deben ser incluidos dentro del cálculo de las vacaciones acumuladas a una fecha determinada, ni ser tomados en cuenta para determinar



los días del descanso físico a que tiene derecho el trabajador. Esta afirmación excluye un posible convenio de acumulación de descansos vacacionales, que necesariamente deberá ser previo al vencimiento de la oportunidad del trabajador de hacer uso de su descanso vacacional o, un convenio de reducción o venta de vacaciones hasta por quince días naturales.

Inclusive, los jueces han señalado que la indemnización por falta de goce vacacional tiene la finalidad de *"proteger al trabajador subordinado contra el abuso del empleador, quien podrá negarse al otorgamiento del descanso legal y privar en esa forma de un derecho al trabajador"*¹⁰ (sic).

Las normas sobre vacaciones son imperativas y no admiten disposición del trabajador ni, mucho menos, facultan a una empresa para acumular vacaciones. Además, si se admite el descanso físico remunerado, la acumulación o la venta de vacaciones con posterioridad al año en que se debió salir de vacaciones físicas, se desnaturalizaría las disposiciones sobre la acumulación previstas en la norma de vacaciones que exige que los convenios o goce efectivo de vacaciones sean previos a las vacaciones y que sean por escrito.

De alguna manera, hay sentencias laborales que se han pronunciado en el sentido comentado por nosotros. En efecto, en la sentencia No. 1591-Piura del 7 de junio de 1999, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema (la que estamos comentando, corresponde a la Sala Transitoria de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema), se indicó que *"en el caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquel en que adquieren el derecho, los trabajadores percibirán una remuneración equivalente a una remuneración adicional a las que corresponden por el trabajo efectuado y el descanso no gozado"*. Si bien en esta ejecutoria no se alude a un descanso físico vacacional con posterioridad al año en que correspondía su goce, se puede rescatar que la sentencia se ha referido al goce vacacional dentro del año siguiente sin que exista la posibilidad de un descanso en años venideros.

Existen ejecutorias reiteradas, en las cuales, expresamente se indica que, cuando el trabajador goce de vacaciones físicas con posterioridad al año en que debió ejercer el descanso físico vacacional, corresponde la indemnización por falta de

¹⁰ Extracto de la sentencia recaída en el Exp. No. 4497-77 del 1 de febrero de 1979.

goce vacacional en la medida que las vacaciones no se gozaron en forma oportuna¹¹.

5. Vacaciones y criterio de lo devengado

Sobre la base de lo expresado, tenemos dos elementos diferenciados a considerar: el derecho al descanso físico vacacional y el derecho a la remuneración vacacional.

Desde nuestro punto de vista, las vacaciones no se devengan en el mes siguiente en que se cumple el año de servicios (no existe la obligación de retención ni el derecho de deducción). Hay dos razones que respaldan nuestra afirmación.

La primera requiere de una breve presentación. La Ley ha establecido este derecho pero es la autonomía privada (las partes y a falta de acuerdo, decide el empleador) quien debe complementar su ejercicio fijando la oportunidad del goce vacacional; si no se pronuncia la autonomía privada, la Ley prevé el derecho a una indemnización ("triple vacacional"). No existe un derecho (exigible o no) el primer día del año siguiente al cual se adquiere el derecho al goce físico vacacional pues se requiere de la necesaria actuación de las partes para que este derecho genérico se concrete y delimite.

En suma, estamos ante un derecho que requiere ser complementado por las partes o el empleador y que, inclusive, supone la variación del goce físico por la triple vacacional.

Ahora veamos la segunda razón. El impuesto a la renta de quinta categoría se genera cuando se devenga la remuneración vacacional -y no cuando se genera el derecho al descanso físico vacacional-, he aquí la importancia de una distinción.

a) Analicemos el derecho al descanso físico vacacional. El empleador no está obligado a autorizar el descanso físico al día siguiente a aquél en que el trabajador cumple un año de servicios, sino que, el derecho al goce físico vacacional se determina, en principio, de común acuerdo con el empleador.

¹¹ Al respecto, puede verse las sentencias recaídas en los Expedientes Nos. 1549-93-SL y 2117-93-SL del 10 de abril de 1994 y 3 de junio de 2000, respectivamente.

En efecto, de acuerdo al artículo 14 de la Ley sobre descansos, la oportunidad del goce físico vacacional deberá ser fijada, en primera instancia, de común acuerdo entre el empleador y el trabajador teniendo en cuenta tanto las necesidades de funcionamiento de una empresa como los intereses particulares del trabajador. En el supuesto que dichas posturas no pudieran ser conciliadas¹², el empleador decidirá unilateralmente el momento que en el que corresponderá el descanso vacacional, en virtud, a su poder de dirección.

Debemos indicar que el goce efectivo del descanso físico vacacional puede ocurrir en cualquier momento del año siguiente a la fecha en que se cumplió el aniversario -fecha de ingreso a la empresa- que originó el derecho al citado descanso vacacional.

Nos explicamos. Digamos que un trabajador ingresa a laborar el 1 de enero de 1999; por tanto, el año de servicios se cumpliría el 31 de diciembre de 1999, y habría obtenido el derecho a gozar de 30 días de descanso físico. Ahora bien, el inicio de este descanso no ocurrirá necesariamente el día 1 de enero del año 2000 -a menos que así se hubiera convenido con el empleador o éste lo hubiera determinado unilateralmente, a falta de acuerdo- sino que el mismo podrá ser gozado en cualquier momento del año 2000 -desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2000-. Entonces, como podemos apreciar, el derecho al descanso físico vacacional no puede ser ejercido al día siguiente de haber cumplido un año de servicios, sino al momento en que se ha pactado o determinado según el rol de descansos de una empresa, situación que puede ocurrir válidamente en cualquier momento del año siguiente a aquél en que se generó el derecho al goce vacacional.

En suma, la obtención del derecho al descanso físico vacacional no trae consigo el devengo de la remuneración vacacional -reiteramos que es sobre este concepto, y no sobre aquél, que se determina el impuesto a la renta de quinta-.

¹²Supuesto que ocurrirá inevitablemente en muchos casos, puesto que no todos podrán 'salir de vacaciones' al mismo tiempo, como por ejemplo, en los meses de verano. La única excepción, la constituye la madre trabajadora quien podrá acumular los días de descanso vacacional luego del término del período post natal.

- b) El segundo elemento a considerar es la remuneración vacacional. Como indicamos, sólo se genera o adquiere el derecho a percibir -criterio de lo devengado- la remuneración vacacional antes del inicio del descanso físico vacacional, y tal como lo hemos indicado en el literal anterior, ello puede ocurrir en cualquier momento del año siguiente a aquél en que el trabajador cumple un año de servicios para el empleador -aniversario de ingreso a la empresa-. Es sólo en el momento en que se devenga la remuneración vacacional que nace la obligación para el empleador de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría.

De acuerdo con lo expuesto en el punto anterior, se devenga el derecho a percibir la remuneración vacacional por lo menos un día antes del inicio del descanso físico vacacional cuando el trabajador goza de dicho descanso, el cual, como hemos podido apreciar, se hace efectivo válidamente en cualquier momento del año siguiente a aquél en que el trabajador cumple un año de servicios para su empleador (en el ejemplo citado, los 30 días de vacaciones se pueden gozar entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2000). Por tanto, no somos partidarios de considerar que la remuneración vacacional se devenga al día siguiente de cumplido el año de servicios para el empleador.

Adoptar este último criterio, implicaría confundir el momento en que se adquiere el derecho al descanso físico vacacional -al día siguiente de cumplir el año calendario de servicio para el empleador- del momento en que se adquiere el derecho a percibir la remuneración vacacional.

En este sentido, por ejemplo, si el trabajador goza del descanso físico vacacional en el mes de junio de 2000, se devenga la remuneración vacacional; entonces, en este mes, se devenga el impuesto a la renta de quinta categoría de cargo del trabajador y, por consiguiente, nace la obligación de retener y pagar dicho impuesto por parte de la empresa.

Ahora bien, puede darse el caso donde el trabajador percibe la remuneración vacacional sin descanso físico vacacional. Dos supuestos son cuando el trabajador cesa luego del año de servicios sin goce vacacional o cuando obtiene el derecho a la llamada "triple vacacional" porque no gozó de vacaciones físicas -tal como lo veremos en el siguiente punto-. Podemos



apreciar nuevamente la vital importancia de distinguir remuneración vacacional de derecho del descanso físico vacacional.

Sin perjuicio de lo dicho, existen otros cuatro momentos en que se devenga el pago de la remuneración vacacional -y por tanto, nace la consiguiente obligación de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría por parte del empleador-:

- i. Al cese de la relación laboral. En ese momento, debe realizarse la liquidación de todos los beneficios laborales al trabajador, dentro de los cuales se incluye obviamente el pago de las vacaciones trucas¹³ (en el ejemplo, si el trabajador cesa el 30 de junio de 2000, por el período comprendido entre el 1 de enero y 30 de junio de 2000), y de las vacaciones simples que hayan sido adquiridas pero que aún no hayan sido gozadas físicamente puesto que todavía quedaba parte del año siguiente a aquél en que se generó el derecho para hacer efectivo su goce (en el ejemplo, si cesa el 30 de junio de 2000 y no gozó de vacaciones físicas generadas entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 1999). En este caso, las remuneraciones vacacionales (trucas y simples) se devengan al cese dado que el trabajador no completó el récord vacacional (en el caso del derecho al descanso vacacional generado por laborar durante seis meses en el año 2000) y no gozó del descanso físico vacacional (generado por haber laborado durante el año 1999 y que debió gozarse en el año 2000); por tanto, el impuesto a la renta de quinta categoría de cargo del trabajador se devenga al cese y las retenciones y pagos deben efectuarse en dicha oportunidad.
- ii. Cuando se genera la triple vacacional. La triple vacacional está compuesta por: una remuneración por el trabajo realizado, una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, y, una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso; y se genera cuando, transcurre el año siguiente a aquél en que el traba-

¹³ En este supuesto, el trabajador no ha prestado un año de servicios completo, pero sí una fracción del mismo, la cual le genera un derecho al pago proporcional de la remuneración vacacional (considerando dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiera laborado). Igualmente, de acuerdo al artículo 23 de la Ley sobre descanso, la indemnización no está sujeta a pago o retención de alguna aportación, contribución o tributo.

jador adquiere el derecho al descanso físico vacacional sin que efectivamente goce físicamente de vacaciones. Es decir, en el supuesto del ejemplo descrito en el punto 2.3.a), el trabajador debiendo gozar del mes de descanso vacacional en algún momento entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2000, no goza de vacaciones físicas.

Entonces, al 1 de enero de 2001 se genera el derecho al pago de la triple vacacional. Por tanto, en el supuesto en que el trabajador no gozara del descanso físico vacacional durante el año siguiente a aquél en que cumplió un año de servicios para el empleador, se devengaría el derecho del trabajador de obtener el pago de la citada triple vacacional y por lo tanto, el empleador debería retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría no sólo de la remuneración que ordinariamente deba abonar al trabajador en el mes de enero de 2001 sino que, además, deberá retener y pagar el impuesto correspondiente a la remuneración vacacional correspondiente al descanso vacacional adquirido y no gozado¹⁴.

- iii. Cuando se celebren pactos de acumulación de vacaciones. El supuesto descrito en el punto 2.3.a) es el ordinario para determinar el goce efectivo del descanso físico vacacional: durante el año siguiente a aquél en que se cumple un año de prestación de servicios para el empleador (del 1 de enero al 31 de diciembre de 2000). Ahora bien, de acuerdo al artículo 18 de la Ley sobre descansos, el trabajador y el empleador pueden pactar por escrito la acumulación de hasta dos descansos consecutivos, siempre que después de un año de servicios continuo disfrute por lo menos de un descanso de siete (7) días naturales. Entonces, en el caso de nuestro ejemplo, si el trabajador sólo disfrutara de siete (7) días de descanso físico vacacional entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2000 -devengándose la correspondiente remuneración vacacional- y los restantes 23 días naturales los disfrutara entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2001 -junto con los 30 días de descanso vacacional generados por haber laborado

¹⁴ Debemos recordar que de acuerdo al segundo literal a) del artículo 18 de la LIR, las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes se encuentran inafectas al impuesto a la renta de quinta categoría.

durante el año 2000, devengándose igualmente el derecho a la remuneración vacacional correspondiente-, se deben retener y pagar el impuesto a la renta en cada oportunidad en que se genera el derecho del trabajador a percibir la remuneración vacacional.

- iv. Cuando se vendan las vacaciones hasta por quince (15) días por cada período vacacional. En estos casos, en el momento en que se produce el acuerdo de la venta de vacaciones, se genera el derecho al pago correspondiente y, por consiguiente, la obligación de retener y pagar el impuesto a la renta de quinta categoría. Ciertamente, cuando se goce de vacaciones por los restantes quince (15) días se genera el derecho al pago de la remuneración vacacional y la obligación de retener y pagar el impuesto a la renta.

IV. A TITULO DE CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto, la remuneración vacacional -y por tanto, la consiguiente obligación para el empleador de retener y pagar no sólo el impuesto a la renta de quinta categoría sino todos aquellos aportes y otros tributos a los que esté afecto la remuneración vacacional, con excepción del SENATI- se devenga en cinco momentos, lo que ocurra primero:

- a) Cuando el trabajador goza efectivamente del derecho al descanso vacacional, y se devenga -de acuerdo a la Ley sobre descansos y su reglamento- la obligación de abonar la remuneración vacacional con anterioridad al inicio del descanso físico, situación que puede ocurrir en cualquier momento del año siguiente a aquél en que el trabajador cumplió un año de servicios a favor de su empleador.
- b) Al cese de la relación laboral, momento en que deben cancelarse los beneficios laborales -lo cual incluye obviamente las remuneraciones vacacionales truncas o simples que pudieran haberse devengado-.
- c) Al día siguiente del año en que el trabajador debió gozar del descanso físico vacacional y no descansó efectivamente, devengándose el derecho al pago de la denominada triple vacacional.
- d) En los supuestos en que se haya pactado la acumulación de vacaciones, en la



oportunidad que se hubiera convenido para el goce físico vacacional, momento en el cual se devengará el derecho al pago de la remuneración vacacional correspondiente.

e) Cuando se produce la venta de vacaciones.

Es en estas cinco oportunidades en que se devenga el derecho al pago de la remuneración vacacional y que, como contrapartida, se genera para el empleador la obligación de retención y pago del impuesto a la renta de quinta categoría de cargo de los trabajadores y el pago de los aportes y demás tributos a los que pudiera estar afecta la remuneración vacacional -específicamente, ESSALUD, EPS, AFP, Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo de Impuesto Extraordinario de Solidaridad, exceptuándose al SENATI-.

Debemos indicar que existen algunas opiniones que consideran que la remuneración vacacional se devenga al día siguiente de haberse generado el derecho al descanso vacacional. Incluso algunos opinan que la remuneración vacacional se va devengando mes a mes -hasta día a día-. Consideramos que dichos puntos de vista, si bien respetables, no se condicen con la naturaleza laboral del derecho al descanso vacacional y al consiguiente devengamiento de la remuneración vacacional. Debe recordarse que estamos ante una institución laboral sobre la cual se determinan los tributos laborales y, por ende, cualquier aplicación de un criterio tributario debe, previamente, suponer un análisis de la remuneración o beneficio propio del Derecho del Trabajo.

Lima, Julio de 2002.

