

INFORME

Abril del 2003

Número 194



FAYCATAX es el Servicio de Asesoría Tributaria del Bufete Facio & Cañas. Está integrado por **especialistas en materia tributaria** con amplia experiencia en el campo.

Evolución jurisprudencial en el tratamiento tributario de bonificaciones

José Antonio Saborío Carrillo ¹
jasaborio@fayca.com

Antes de analizar la evolución de la jurisprudencia laboral referente a la naturaleza y tratamiento de las bonificaciones, es importante señalar que las Autoridades Tributarias anteriormente solían apegarse a los conceptos provenientes de la legislación y jurisprudencia laboral, a efectos de la aplicación del denominado “impuesto al salario” que regulan los artículos 32 al 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La consideración que sobre la naturaleza salarial o no salarial de las bonificaciones ha brindado la jurisprudencia laboral, ha cambiado a lo largo del tiempo, razón por la cual se impone hacer un breve análisis de dicha evolución.

A) Primera etapa

Inicialmente la jurisprudencia nacional consideró que en algunas circunstancias las bonificaciones no tenían la consideración de salario o de contraprestación laboral.

La consecuencia de dicha consideración no salarial de dichas bonificaciones, era que desde un punto de vista tributario, las mismas no estaban sujetas al denominado “impuesto al salario” que regulan los artículos 32 al 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido la jurisprudencia costarricense había afirmado:

“La bonificación es un tipo de concesión complementaria de la remuneración o retribución salarial. Es en general, un mecanismo compensatorio esencialmente

¹ El autor es abogado especialista en Derecho Tributario, miembro de Faycatax, Servicio de Impuestos del Bufete Facio & Cañas.

voluntario, otorgado por el patrono al trabajador **con independencia del salario** fijado por ley para la categoría en que se ubica la labor desempeñada o convenido libremente por las partes desde el inicio de la relación laboral. Ese beneficio tiene su origen en las más variadas circunstancias, relacionadas o no con la producción, con el costo de la vida, o con los otros aspectos como la calidad, responsabilidad y eficiencia con que el empleado brinda el servicio, e inclusive con su lealtad y honradez. Puede establecerse a través de laudos arbitrales, convenios colectivos o simplemente por costumbre.

XI. Al no ostentar las bonificaciones la condición de salarios, no crean derechos a favor de los trabajadores. ... Entenderlo en sentido contrario equivaldría a variar la naturaleza jurídica del instituto pues de ser las bonificaciones parte del salario, jamás podría indicarse que devienen de una liberalidad cuya concesión depende exclusivamente de la voluntad del empleador. Cabe señalar que las bonificaciones, sin importar si son de pago periódico u ocasional, obedecen a un incentivo o reconocimiento, dado por el patrono a los servidores de su Empresa, a los propósitos de mejorar el status de vida de éstos y las relaciones obrero patronales....”²

Se consideraba que en ciertos casos las bonificaciones no cumplían con los requerimientos o características típicas del salario, concretamente cuando: reconocían la excelencia laboral, no se otorgaban de manera general, no fueran exigibles, emanaran de la voluntad absoluta del patrono y remuneraran el esfuerzo del trabajador y no su labor³.

B) Etapa actual

La generalización del uso de bonificaciones como mecanismo de estímulo para los trabajadores, ha ocasionado que los tribunales hayan ido restringiendo, progresivamente, su inicial amplitud en relación con los casos en que puede considerarse que las bonificaciones no son salario.

Citamos a continuación algunas consideraciones extraídas de la sentencia número 896-2000 de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, dictada a las 10:10 horas del 20 de octubre del 2000:

*“... Sin embargo, **el hecho de que el rubro en cuestión constituyera un premio o un incentivo, no implica que no formara parte del salario** ..., por las razones que de seguido se expondrán. La obligación principal que la relación laboral impone al empleador, consiste en cancelarle el sueldo al trabajador, como contraprestación por los servicios brindados ...*

Sobre la morfología del salario, PLÁ RODRÍGUEZ, nos explica: ‘Siguiendo el esquema expuesto por BARASSI, aunque modificando, en parte, el significado y las denominaciones utilizadas por él, podemos distinguir en el salario dos partes:

² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia N. 106 de las 16 horas del 6 de octubre de 1995.

³ Al respecto véase la sentencia número 183-97 del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del II Circuito Judicial de San José.

a) El elemento básico: una suma fija de dinero; b) Los elementos marginales, que pueden consistir en especie o en dinero y que, por lo general, se agregan a aquella suma' Dentro de los **complementos salariales**, existen varios tipos, sin que exista en doctrina una terminología unánime, al respecto tenemos: **a) aquellos que buscan estimular o premiar el buen desempeño del trabajador** (rendimiento, puntualidad, etc.); ...

...

Ya esta Sala ha indicado que, tales premios, bonificaciones o incentivos, deben considerarse como integrantes del salario: 'En ningún sentido puede admitirse que los aludidos premios constituyeran una liberalidad patronal o que estaban sujetos a condicionamientos, toda vez que resulta claro que se trataba de un **incentivo por el esfuerzo realizado por el trabajador, para alcanzar una mayor producción**, ... (Voto N° 160 de las 14:30 horas del 23 de junio de 1994). '...La jurisprudencia y la doctrina, son conformes estableciendo, que el salario comprende no sólo el fijado en la escala respectiva, sino también las remuneraciones adicionales, sean estas **bonificaciones**, comisiones, **premios**, zonaje, antigüedad, etc.; por lo que salario o sueldo se refiere a la totalidad de beneficios que recibe el trabajador' (Voto N° 289 de las 10:00 horas del 17 de marzo del 2000).

...

Como principio general, debemos afirmar que constituye salario toda cantidad que implique una forma estable y ordinaria de remuneración, aunque no sea constante ni fija, siempre que sea pagada como remuneración de servicios.

...

[Citando nuevamente a Plá Rodríguez] En primer término, existen gratificaciones a título gratuito y a título oneroso. Las gratificaciones a título gratuito constituyen verdaderas liberalidades o donaciones que el patrón otorga al empleado, sin relación con el contrato de trabajo ... Las gratificaciones a título oneroso son aquellas que están vinculadas con el contrato de trabajo y que, de una u otra manera, buscan estimular al trabajador en su tarea o premiarlo por ella. La relación de causa a efecto entre el trabajo y la gratificación puede surgir más o menos claramente de las circunstancias; pero es la regla general que se presume – a falta de prueba en contrario – en virtud del carácter oneroso del propio contrato de trabajo. De la misma manera que se presume que ninguna prestación del trabajador es gratuita, también debe presumirse que ninguna prestación del empleador lo es: siempre procura, de una manera u otra, aumentar o mejorar el trabajo del empleado. (PLÁ RODRÍGUEZ, op. cit., p.p. 73-74). Las ideas expuestas por el citado autor se resumen en el siguiente parámetro orientador, formulado por otro distinguido tratadista: 'Guía segura puede ser la consideración extrasalarial de aquellos ingresos económicos del trabajador que no responden al interés económico perseguido en la relación laboral, sino que traen causa distinta de la de ésta, aunque en definitiva estén conectados de alguna manera con la misma' (por ejemplo, se citan las indemnizaciones de la seguridad social o las que se pagan cuando media un despido justificado (ALMANSA PASTOR, op. cit., p. 86) ..."

Dicha sentencia puede resumirse diciendo que en la generalidad de los casos se presumirá el carácter oneroso y laboral de las bonificaciones, aunque se admite que excepcionalmente pueden considerarse como extrasalariales: *“aquellos ingresos económicos del trabajador que no responden al interés económico perseguido en la relación laboral, sino que traen causa distinta de la de ésta, aunque en definitiva estén conectados de alguna manera con la misma”*.

Consideramos que el criterio jurisprudencial antes citado es el que prevalece en la actualidad entre los tribunales laborales.

C) Consecuencias tributarias de la jurisprudencia actualmente dominante en materia laboral

Las Autoridades Tributarias costarricenses también han evolucionado y ya no suelen apegarse de modo tan cercano a los conceptos provenientes de la legislación y jurisprudencia laboral, a efectos de la aplicación del “impuesto al salario” que regulan los artículos 32 al 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si nos rigiéramos únicamente por la legislación y jurisprudencia laboral, existirían dos posibles alternativas:

- Si se considera que las bonificaciones no deben considerarse en un determinado caso concreto como una contraprestación salarial, es decir, si se considera que en ese caso concreto no son salario, entonces deberá concluirse que a efectos tributarios no están gravadas con el denominado “impuesto al salario”.
- Si se considera que dichas bonificaciones sí constituyen una contraprestación salarial, entonces sí estarán gravadas con el denominado “impuesto al salario”.

Decíamos que nuestras autoridades tributarias han evolucionado, sosteniendo en la actualidad que algunos conceptos mencionados en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –entre ellos, las bonificaciones- están gravados en todos los casos, aún cuando no tengan carácter de remuneración según el Derecho laboral. Así por ejemplo, en el fallo 215-00 el Tribunal Fiscal Administrativo sostuvo que el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene diversos rubros gravados que *“a su vez, se subdividen en dos nuevas ramas, los rubros de carácter remunerativo y las dádivas de la entidad patronal. La rama de los rubros remunerativos está integrada por los sueldos, sobresueldos, salarios, comisiones, pagos por horas extras, premios, aguinaldos, recargos de funciones, subsidios, compensaciones de vacaciones, dietas y participaciones sociales... La rama de las dádivas patronales, por su parte, está constituida por las bonificaciones, gratificaciones y regalías. Esta rama, a diferencia de la anterior, agrupa conceptos que comparten la característica –jurídica también- de la liberalidad patronal; es decir, que su entrega obedece a un acto libre y voluntario del patrono: existe en todas ellas el “animus donandi”* 4. Nótese que el Tribunal estimó que ambos rubros –remunerativos y dádivas patronales- están gravados en el impuesto, lo

⁴ Resolución de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo No. 215-00 de las 9:00 horas del 5 de julio del 2000.

que claramente apunta a una consideración independiente de la que tendría el Derecho laboral.

En resumen, en la actualidad la consideración de contraprestación no salarial que una determinada bonificación pueda tener en el ámbito de la jurisdicción laboral, no implica que deba considerarse como una bonificación no gravable a los efectos del “impuesto al salario”.

Por el contrario las Autoridades Tributarias sostienen consideraciones independientes a las del Derecho laboral, y están sosteniendo que las bonificaciones están gravadas en todos los casos, aún cuando no tengan carácter de remuneración conforme al Derecho laboral.