



Jorge Toyama Miyagusuku<sup>(\*)</sup> y Gianfranco Bringas Díaz<sup>(\*\*)</sup>

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros

### *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

#### Resumen

El presente artículo tiene como finalidad realizar un análisis en torno a la entrega de beneficios y condiciones de trabajo por parte de los empleadores en una relación laboral. Para ello, se desarrollan las relaciones entre los principios del Derecho Laboral y el Derecho Tributario, como los de igualdad y generalidad, respectivamente, teniendo en cuenta la normativa nacional, la doctrina y la jurisprudencia en ambas materias. Así, los autores concluyen que para apreciar la existencia de la igualdad laboral o la generalidad tributaria deben seguirse las mismas reglas o criterios.

**Palabras clave:** Derecho Laboral - Principio de igualdad - Derecho Tributario - Principio de generalidad - Beneficios sociales - Condiciones de trabajo

#### Abstract

The purpose of this paper is an analysis about the handing over of benefits and working conditions by employers in an employment relationship. For this purpose, the authors develop the relation between the principles of Labour law and Tax law, such as labour equality and fiscal equity, respectively, taking into consideration national law, doctrine and jurisprudence in both subjects. Toyama and Bringas conclude that in the assessment of the existence of labour equality or fiscal equity, it is necessary to follow the same rules or criteria.

**Keywords:** Labour Law - Labour equality - Tax Law - Fiscal Equity - Social Benefits - Working conditions

---

(\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor principal de dicha casa de estudios y en la Universidad del Pacífico, Universidad de Piura y ESAN. Co-Director de la Revista Soluciones Laborales. Socio de Miranda & Amado Abogados. Miembro de la Asociación Civil IUS ET VERITAS.

(\*\*) Abogado en Derecho y Ciencias Políticas por la Universidad de San Martín de Porres. Cursa la Maestría de Derecho del Trabajo. Miembro fundador del Círculo de Investigación de Derecho del Trabajo en dicha casa de estudios.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

No cabe duda que las relaciones del Derecho Laboral con otras ramas del derecho son cada vez mayores. Una de las áreas con las cuales se interrelaciona es la tributaria.

El Derecho Laboral Tributario importa el estudio del contrato de trabajo desde diferentes aristas: los tributos y aportes, los gastos laborales y la recaudación (planillas electrónicas). Hay muchos temas donde existe una única aplicación normativa: por ejemplo, los aportes a EsSalud, recaudados por SUNAT y regidos por el Código Tributario, se calculan sobre el concepto de remuneración (institución laboral) mientras que el impuesto a la renta de quinta categoría se rige por la Ley del Impuesto a la Renta o, por otro lado, la participación laboral en las utilidades se determinan sobre la base de la renta neta antes de impuesto (institución tributaria).

Sin embargo, también hay otros temas donde existe una regulación diferente sobre un mismo fenómeno. Uno de ellos es la concesión de beneficios o condiciones de trabajo a todo el personal, un grupo, algunos trabajadores o un solo trabajador. En estos casos, la institución laboral que debe aplicarse para apreciar la validez de entregas diferenciadas es el principio de igualdad de trato. Por su lado, la institución tributaria que corresponde para apreciar la deducibilidad del gasto es el principio de generalidad tributaria.

El objetivo de este artículo es desarrollar las relaciones que existen entre los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. En concreto, trataremos de apreciar si las soluciones son iguales o diferentes: si se concluye desde la perspectiva laboral que no se afecta el principio de igualdad de trato cuando una empresa entrega un beneficio a ciertos trabajadores, se debe también afirmar que se cumple con el principio tributario de generalidad; o viceversa, si las reglas tributarias consideran que la entrega de una liberalidad a ciertos funcionarios no afecta el principio de generalidad, se debe concluir que se cumple con el principio de igualdad de trato.

En este artículo, en primer lugar nos dedicaremos al análisis del principio de generalidad tributaria y posteriormente de la igualdad de trato laboral. Y, en una tercera parte, a título de conclusiones, trataremos de apreciar las conexiones y diferencias que existen entre ambas instituciones. En todo este artículo, además de lo expuesto en las normas y doctrina, tendremos en cuenta lo previsto en la jurisprudencia laboral y tributaria, es decir, que primero abordaremos los

aspectos generales de cada principio y luego nos detendremos en aspectos puntuales en materia de igualdad laboral y general tributaria.

### 1. El principio de generalidad tributaria

#### 1.1. La interpretación del principio de generalidad por el Tribunal Fiscal para la deducción del gasto: aspectos generales

Nuestro propósito, aún cuando pareciera ser un tema trillado, es discutir en este punto el alcance del principio de causalidad, particularmente el sub principio de generalidad, y apreciar en la casuística del Tribunal Fiscal (en adelante, TF) los criterios o interpretaciones relacionados con el principio de generalidad.

El principal criterio o interpretación que utiliza el TF en línea con lo desarrollado por la doctrina tributaria para determinar si un gasto en el que incurre una sociedad califica como deducible a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, es la aplicación del principio de causalidad.

Por regla legislativa, la causalidad está determinada en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, IR), el cual nos señala lo siguiente:

“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por Ley”.

A efectos prácticos, la causalidad sería la incidencia existente entre los gastos y la generación de renta gravada. Así, son deducibles los gastos que guardan relación directa con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente en



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

condiciones de productividad siempre que el gasto no se encuentre limitado o prohibido por la norma tributaria. Luego, el artículo en comentario contiene una serie de literales en los cuales se establecen regulaciones específicas para la deducción de ciertos gastos (ver gráfico No. 1).

GRÁFICO No. 1

GASTOS DE PERSONAL		CRITERIOS GENERALES PARA SU DEDUCCIÓN
Servicios de salud	Seguros médicos a favor de los trabajadores y/o familiares. Asunción de gastos por enfermedad de los trabajadores y/o familiares.	<b>Normalidad:</b> Para la actividad que genera la renta gravada.  <b>Razonabilidad:</b> En relación con los ingresos del contribuyente.  <b>Generalidad:</b> Cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldos, bonificaciones, etcétera.
Gastos recreativos	Agasajo a los trabajadores por determinadas festividades: Día de la Madre, Día del Trabajo, Navidad, entre otros.	
Gastos educativos	Gastos destinados a la capacitación para el trabajo y a incrementar las competencias laborales de los trabajadores.	
Gastos Varios	Aquellos que se otorguen de manera voluntaria, tales como gratificaciones extraordinarias, así como conceptos que se confieran al trabajador que no constituyan una obligación legal laboral como utilidades voluntarias.	

Finalmente, el último párrafo del referido artículo 37 de la Ley del IR, dispone que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como

razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y generalidad para los gastos relacionados a trabajadores.

Dentro de esta perspectiva, la generalidad aparece bifurcada como sub principio rector para ayudar a evaluar la vinculación del gasto con las actividades económicas de la empresa. Si bien es cierto que la legislación tributaria no establece una definición del principio de generalidad, esta puede recogerse de los pronunciamientos del TF. Este órgano colegiado señala que el principio puede ser entendido como el otorgamiento de beneficios a todos los trabajadores (totalidad de trabajadores en una empresa) o aquellos que comparten determinadas características, teniendo en cuenta parámetros objetivos en determinados cargos o funciones dentro de una estructura organizacional en una sociedad:

“El carácter de *generalidad* del gasto no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa (...) debiendo verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar de tal modo que puede ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla el mencionado requisito de generalidad”<sup>(1)</sup>.

De la definición esbozada, se colige que la generalidad del gasto debe verificarse en un amplio criterio que no involucra encuadrar de manera cerrada el otorgamiento del beneficio para la totalidad de trabajadores en una empresa, sino que implica una igualdad de trato a los iguales y uno desigual a los que no comparten determinadas características, siempre y cuando dicho trato no esté basado en un motivo prohibido, a efectos de evitar un trato peyorativo de grupos determinados.

(1) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2230-2-2003.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

Para nosotros, esta generalidad también puede ser entendida o puede obedecer a ciertos factores objetivos de la empresa que determina una desigualdad de trato, siempre y cuando exista la búsqueda de situaciones desiguales por razones organizacionales, vale decir, motivaciones que la empresa considera para no otorgar un determinado beneficio a todos los trabajadores.

Algunos criterios emitidos por el TF sobre supuestos específicos relacionados con la generalidad como sub principio a fin de deducir un gasto de la renta empresarial son desarrollados en los siguientes puntos.

### **1.2. Primer aspecto específico. La generalidad en función del logro o meta obtenido por el trabajador en beneficio de la organización**

A nuestro juicio, la generalidad se sustenta o debería sustentarse en el principio de igualdad constitucional, el cual supone tratamientos equitativos pero solo entre aquellos que ostentan un mismo nivel jerárquico, o se encuentran situaciones comunes del personal, tales como antigüedad en el cargo, rendimiento en la función o área geográfica a la que han sido destacados los trabajadores entre otros:

“El carácter de *generalidad* del gasto está vinculado a la inclusión del mismo dentro de las rentas de quinta categoría de los trabajadores. Así, al amparo del inciso II) del artículo 37 de la LIR, de haberse de haberse incurrido en un gasto en beneficio del personal, este no constituiría renta de quinta categoría si ha sido otorgado con carácter general, esto es, a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tenerse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica”<sup>(2)</sup>.

Por ejemplo, para el TF no es deducible el gasto de una empresa si se asume el costo de un determinado curso solo a un trabajador, si al menos dos de ellos realizan el mismo servicio, más aún si el trabajador que fue capacitado ingresó a laborar a la empresa con posterioridad a la ocurrencia del gasto.

Naturalmente en el ámbito constitucional, los actos de segregación en el empleo podrían involucrar un acto discriminatorio al no existir un criterio que habilite un tratamiento disímil. Así, para el Colegiado si no se otorgó determinado beneficio a un grupo de personas que se encuentran en la misma situación, o la sociedad no demostró una causa objetiva que determine un trato diferenciado, ello podría llevar a establecer un trato desigual y, por lo tanto, no deducible al no cumplir con el principio de generalidad:

“Que en el presente caso se aprecia que la recurrente no sustentó la necesidad de capacitar en inglés básico solo a uno de sus trabajadores de *house keeping*, a pesar de que reconoció que tenía al menos dos trabajadores que realizaban los mismos servicios, ni las razones por las cuales habría efectuado el gasto por el curso de inglés avanzado a favor de una trabajadora que ingresó a laborar en la empresa con posterioridad a la fecha en que realizó dicho gasto, por lo que corresponde mantener el reparo”<sup>(3)</sup>.

En efecto, la generalidad como sub principio para deducir como gasto un determinado beneficio o concepto, es examinado por el TF en valoración a determinadas calificaciones que los trabajadores posean, ya sea antigüedad, rendimiento, área geográfica, cargo o función.

Por otro lado, el Colegiado también manifiesta como criterio de generalidad que:

“Si alguno de los trabajadores de una empresa tuvo una participación relevante en el incremento de ventas que lo haga merecedor de un premio o incentivo mayor al obtenido por los demás, ello podría justificar el gasto con las funciones

(2) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2230-2-2003.

(3) Resolución del Tribunal Fiscal No. 3804-1-2009.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

que cumple en la empresa y su relación directa con sus resultados<sup>(4)</sup>.

Claramente el TF determina que el gasto incurrido puede darse a un solo trabajador, siempre y cuando este haya realizado un beneficio a la producción de la empresa con diferencia al resto que viabiliza un trato diferenciado. En efecto, si una persona ha beneficiado a la empresa en mayor proporción que el resto, lógicamente podrá obtener un incentivo que no sea otorgado a la totalidad de trabajadores. En relación a ello, si bien el incremento de los ingresos en una empresa constituye el resultado de la participación de todos los trabajadores en la misma, si uno tuvo un aporte adicional que lo diferencia del grupo, habremos cumplido con el principio de generalidad.

Ahora bien, el criterio de generalidad como sub principio, debe adecuarse al principio de causalidad que se utiliza para determinar si un gasto en el que incurre una empresa califica como deducible. Claro está, siempre y cuando estos gastos guarden relación causal directa con la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de la fuente de esta en condiciones de productividad.

Sobre el particular, el TF se pronunció sobre la exigencia del principio de generalidad, en torno al otorgamiento de gratificaciones extraordinarias, que:

“(…) para la deducción debe acreditarse la recurrencia de la existencia del gasto y la causalidad del mismo como principio general, como es el que haya sido otorgado a personal a su cargo en virtud al vínculo laboral existente o con motivo del cese<sup>(5)</sup>.

En resumen, según la Administración, para deducir el gasto primero debemos pasar el filtro de la causalidad y luego ingresar a la generalidad.

### **1.3. Segundo aspecto específico. La generalidad en función a factores impersonales de la empresa que determina un trato diferenciado**

Pese a los criterios valorativos que otorgan la posibilidad en determinar tratos desiguales a trabajadores para que perciban un beneficio o condición determinada, somos de

la idea que los razonamientos vertidos para aplicar la generalidad no solo puede vincularse a factores objetivos de los trabajadores, sino también a factores impersonales de la empresa como intereses y necesidades que requiera la persona jurídica sin que ello afecte el principio de generalidad.

Por ejemplo, solventar un curso de capacitación a determinado trabajador en razón de que no era necesario pagar el curso a todos o a determinado grupo de la misma categoría. Tal vez la empresa por temas de presupuesto decidió que no era necesaria la preparación de todos los trabajadores en el curso, o solo fue capacitado un trabajador ya que se necesitaba para un determinado caso particular de un cliente.

Para nosotros, se puede estipular el trato desigual sin llegar a una discriminación, toda vez que la empresa de igual modo que el trabajador, tiene derechos constitucionales para aplicar la generalidad, que reviste la facultad de la organización de las prestaciones laborales que ostenta el empleador en virtud de su poder de dirección, el cual tiene su fundamento constitucional en la llamada libertad de empresa, recogida por el artículo 59 de la Constitución vigente, que faculta la libre voluntad de ejercer en la organización las políticas que crea convenientes, sin que ello resulte discriminatorio.

Es necesario indicar que para deducir los gastos de capacitación la Ley de promoción a la inversión en capital humano tasaba un límite en la deducción hasta un 5% en un determinado ejercicio. Empero, a fin de resolver las discrepancias con este dispositivo, que suponía una medida restrictiva al establecer un mínimo para la deducción de los gastos de *educación* (concepto dentro del cual se

(4) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2455-1-2010.

(5) Resolución del Tribunal Fiscal No. 5474-4-2003.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

debía considerar el de *capacitación*), a través del artículo 3 del Decreto Legislativo 1120 se modificó el literal II) del artículo 37 de la LIR y, en consecuencia, la norma ha quedado derogada restituyéndonos el régimen anterior que no establecía límite para la deducción del gasto.

Asimismo, según la modificación de la LIR, el criterio de generalidad ya no será exigible para la deducción de los gastos de capacitación, siempre y cuando responda a una necesidad concreta del empleador de invertir en la preparación de su personal a efectos de que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Esta modificación obedece a que la generalidad como condición para deducir el gasto desalentaba mayores beneficios para el óptimo desarrollo de las actividades encargadas a los trabajadores, lo que también implicaba mayores beneficios a la empresa. En ese sentido, limitar una igualdad de trato para los trabajadores, cuando no siempre se necesita capacitar a todo el personal resultaba incongruente e innecesario.

### **1.4. Tercer aspecto específico. La generalidad en función a una solo trabajador, sin que ello incumpla el requisito de generalidad**

Otro caso que trasciende en la generalidad como principio por parte de Administración Tributaria y el TF, que ha traído encontrados criterios y del cual surgen diversas posiciones al no existir pronunciamientos uniformes, es la entrega de conceptos a un solo trabajador sin que ello incumpla con el principio de generalidad.

Como hemos visto, el TF ha señalado que la generalidad a la que hace alusión la norma sobre el impuesto a la renta (IR) no necesariamente implica comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa, pues esta debe evaluarse en función del beneficio obtenido por empleados que se encuentren en igual situación, tal es así que el beneficio puede comprender a una sola persona sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad:

“La Administración Tributaria cuestiona el carácter general de los gastos por concepto de gratificaciones

(6) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2230-2-2003.

(7) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2230-2-2003.

extraordinarias por haber sido otorgado a cuatro trabajadores (...) sin tener en cuenta que (...) dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores<sup>(6)</sup>.

Como se aprecia, la generalidad no implica abarcar a la totalidad de trabajadores, sino más bien se encuentra dirigida a establecer criterios objetivos y comunes que permitan comprender a un determinado número de trabajadores o a un solo trabajador. Pero ¿cómo entender cuál criterio es considerado común para una empresa? ¿Cuándo entender que los gastos incurridos son generales?

Por nuestra parte, entendemos que un gasto sería común, en tanto sea propio del giro de la actividad económica de la empresa, lo que haría concebir que no se puedan deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente. Ello se aprecia, por ejemplo, en un caso donde la Autoridad Administrativa Tributaria cuestionó el carácter general del gasto por contratar la empresa un seguro medico solo al gerente de la empresa.

En este caso, la Administración no tuvo en cuenta que la generalidad es entendida con relación a determinadas características, que según el colegiado superior puede evaluarse en determinadas situaciones, que no se relacionan necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa. Es así que, revocando el criterio emitido por la Autoridad Tributaria, el TF declaró que se debió verificar la jerarquía en la que se encontraba el único gerente que ocupa un cargo de dirección, vale decir, una situación común en beneficiar al que toma las decisiones en la empresa<sup>(7)</sup>.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

En todo caso, aunque el gasto por seguro médico previsto en el inciso II del artículo 37 de la LIR a favor de un trabajador no cumpla con la característica de generalidad, de igual modo sería deducible si incrementa la renta de quinta categoría del empleado<sup>(8)</sup>. Es decir, si un gasto no llega a cumplir con el criterio de generalidad, no es impedimento para que no pueda ser deducible aun bajo el inciso v) del artículo 37 de la LIR, que indica lo siguiente:

“Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio”.

De este modo, la deducción estaría permitida pese a no cumplir con el sub principio de generalidad, aunque constituyendo una mayor remuneración para el trabajador que recibe dicho beneficio.

### **1.5. Cuarto aspecto específico. La generalidad en función a un grupo de trabajadores en condiciones similares**

La generalidad del gasto también se verifica por parte de los criterios expedidos por el TF en función de un grupo homogéneo de trabajadores que cumplen determinadas condiciones similares. Para este órgano, si no se entrega al grupo como colectivo no se cumplirá con el reiterado sub principio y, en consecuencia, el gasto sería reparable, vale decir, no podrá ser deducido a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría.

Sobre el particular, el TF confirmó el pronunciamiento expedido por la Autoridad Administrativa Tributaria reparando el gasto por conceptos de pólizas de seguro contratadas a favor de un número determinado de gerentes, al no haber sido otorgado el beneficio a la totalidad de personas que ostentaban el mismo cargo.

En ese sentido, se señala en el pronunciamiento del Colegiado que los gastos generados al personal que no se encuentran dentro de un grupo parecido, no cumplen con el criterio de

generalidad y son, en realidad, actos de liberalidad no deducibles<sup>(9)</sup>.

En un caso similar, de igual modo, el TF señaló que si bien los accionistas beneficiarios con la póliza del seguro médico cumplían con trabajar para la empresa, no se cumplió con el criterio de generalidad al no haberse concedido a todos los accionistas que laboran en la empresa, constituyendo en realidad actos de liberalidad<sup>(10)</sup>.

De lo señalado, podemos verificar en ambos casos que el colegiado vincula el reparo del beneficio al no haber sido concedido al grupo de trabajadores con la liberalidad en su otorgamiento, vale decir, si no lo otorgó a toda la categoría automáticamente se convierte en una liberalidad y por regla legislativa no podrá ser deducido como gasto. En efecto, de acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la LIR:

“No son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley”.

En consecuencia, bajo los criterios vertidos por el TF, si son cinco personas del mismo rango, y se otorga el beneficio a cuatro o tres, existiría una liberalidad. Es decir, para el TF al no haberse vinculado el beneficio a la totalidad del grupo de la misma categoría, se presume un otorgamiento libre y desinteresado, y que por disposición legal se ha querido excluir de los gastos deducibles.

El TF relaciona al criterio de liberalidad, por un lado, como la ausencia de contraprestatividad

(8) Resolución del Tribunal Fiscal No. 1989-4-2002.

(9) Resolución del Tribunal Fiscal No. 7564-1-2004.

(10) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2330-2-2005.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

en su otorgamiento, dicho de otro modo, la falta de retribución de las labores del trabajador al ser otorgadas por libre decisión de la empresa. Por otro lado, la relación que debe existir entre el hecho y su efecto deseado que son la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente que, como regla general, reposa en el principio de causalidad.

Sin embargo, advertimos que el hecho de que no se otorgue el beneficio a un número reducido de personas dentro de un mismo rango o categoría, en lo absoluto lo convierte en una liberalidad, ya que puede otorgarse tal vez para afianzar a un determinado trabajador con la empresa por el servicio prestado, por alcanzar una meta sin que ello se presuma una liberalidad al no haber sido otorgado al total de un grupo que se encuentra en una misma situación.

A nuestro entender, el legislador ha querido excluir a las liberalidades para su deducción como gasto en atención a que, al ser otorgadas al accionista, el socio o cualquier trabajador que revele una posición privilegiada de control al interior de la empresa, podrían otorgarse de manera arbitraria liberalidades sin sujetarse a un tope límite o simplemente no resulten razonables, deduciendo con ello un mayor gasto en detrimento de los ingresos fiscales que deben ser cautelados por la Administración Tributaria.

En todo caso, este criterio del TF no debe ser entendido en el contexto que no puede otorgarse liberalidades a los trabajadores, como por ejemplo regalos o gratificaciones extraordinarias que naturalmente no retribuyen las labores, sino que simplemente no podrán ser deducidas como gasto si no cumplen el requisito de que se otorguen a un determinado grupo de trabajadores con ciertos elementos en común.

Ahora bien, para deducir un gasto ya vimos que se exige ciertas características especiales de una persona o un grupo de personas para que sea deducible. Con relación a ello, es necesario indicar que, aún cuando determinado beneficio sea una liberalidad, de igual modo puede deducirse como gasto. Por ejemplo otorgar pañales, víveres, alimentos, entre otros a un trabajador o a un grupo de ellos que no estén relacionados con la generación de renta o el giro del negocio, sino que

primordialmente obedece al mantenimiento de la fuente (que no significa únicamente los que se utilizan en el proceso productivo, como erróneamente se entiende en muchas ocasiones), constituyen liberalidades que pueden ser deducidas como gasto<sup>(11)</sup>.

En ese sentido, constituirá un gasto aun cuando no se relacione directamente con la generación de la renta o sea necesario para el giro del negocio, por lo que en principio un gasto en beneficio del trabajador es deducible aun sean liberalidades, claro está, siempre y cuando el contribuyente demuestre las razones objetivas por las cuales entregó un determinado beneficio.

Resulta relevante indicar que la liberalidad a la que alude el inciso d) del artículo 44 de la LIR en contexto con la doctrina tributaria se refiere a los gastos otorgados a un tercero sin vínculo laboral como las donaciones. En tal sentido, reforzaría nuestra posición que cualquier liberalidad otorgada a un trabajador es deducible como gasto en tanto se cumpla con la regla de la causalidad.

### **1.6. Quinto aspecto específico. En función a un grupo de trabajadores de diversas áreas de la organización que no cumplen condiciones similares**

Según consta de los procedimientos administrativos seguidos ante la Administración Tributaria o el TF, son reparables las bonificaciones especiales otorgadas a los trabajadores al ser distribuidas en diversas áreas de la empresa sin haberse entregado a trabajadores en cargos iguales<sup>(12)</sup>.

Por el lado de la generalidad, el TF determinó que las bonificaciones otorgadas no estaban destinadas a producir la renta y/o mantener

(11) PICÓN GONZALES, Jorge. *Deducciones del impuesto a la renta empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la Sunat o lo perdí yo*. Lima: Dogma, 2004; p. 32.

(12) Resolución del Tribunal Fiscal No. 0784-3-2010.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

la fuente, dejándose constancia que las bonificaciones especiales adquiridas con ocasión de haber alcanzado el derecho al descanso físico vacacional, solo fueron otorgadas a cuatro trabajadores, no así a los demás que también gozaron ese derecho. La explicación de la empresa destacó en que el beneficio no era concedido a otras categorías por ser la mayor parte de ellos prestadores de servicios eventuales a diferencia de los que poseen cargos permanentes. En resumen, se otorgó a diversos trabajadores distribuidos en distintas áreas por realizar cargos permanentes.

El argumento principal del TF para reparar el gasto fue no cumplir con mantener la fuente que genera el gasto. Sin embargo, como ya hemos visto, todo gasto que se realice para *mantener* a la fuerza laboral tales como remuneraciones, conceptos no remunerativos, liberalidades y beneficios sociales debería ser deducible del IR. Es más, existe jurisprudencia del mismo TF que establece que las bonificaciones voluntarias son deducibles en la medida que tienen por objeto incentivar la productividad del trabajador, lo que causa mayor generación de renta<sup>(13)</sup>.

Con relación al principio de generalidad, en este caso la empresa demostró una contradicción en su defensa, ya que menciona en un primer momento haber entregado el beneficio a los trabajadores permanentes de distintas áreas, pero en la fiscalización se demostró que no a todos los que ingresaron en esta característica se les hizo extensivo el beneficio. Por consiguiente, no se demostró una regla general y objetiva, no se apreció una razonabilidad y objetividad que importe la entrega del beneficio a los trabajadores beneficiados.

### 1.7 Evaluación de los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal para deducir el gasto de la renta empresarial

Los criterios que utiliza el TF para apreciar la regla de la generalidad no son *generales*, es decir, no se puede concluir que hay una sola posición sostenida en el tiempo ya que el análisis que se efectúa para determinar el incumplimiento de la generalidad a un grupo de trabajadores es, en resumen, el otorgamiento a todo el colectivo con elementos en común, de lo contrario no resultaría deducible. Empero, ello se contradice con la lógica del mismo TF que ha señalado que el beneficio

puede corresponder solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad<sup>(14)</sup>.

Como ya vimos, la empresa puede otorgar diferentes beneficios para un grupo de trabajadores sin que ello vulnere o reste importancia a la totalidad de trabajadores, que puede ser sustentado en razón a diferencias de trato que no quebranta el sub principio de generalidad. Bien podría ocurrir que, por un criterio objetivo en los casos explicitados, la empresa arguya no otorgar el beneficio en atención a que el gerente de ventas produce más en determinado periodo que el de informática. De hecho, muchas posiciones tienen estructura de beneficios para diferentes trabajadores en función de las posiciones estratégicas y claves que desempeñan así como su contribución al resultado del negocio.

Lo que procura el sub principio en definitiva es toda abstracción de diferencias arbitrarias, que puedan violentar la igualdad de condiciones. No obstante, la lógica frente al orden constitucional puede trascender en un sin número de razones objetivas en proporción al medio-fin, que implica otorgarlo, inclusive, a una sola persona sin que incumpla con la generalidad, como ya se ha visto.

## 2. Principio laboral de igualdad de trato

### 2.1. Alcances del principio de igualdad de trato

El carácter tuitivo del Derecho del Trabajo importa el reconocimiento de una serie de reglas mínimas que garanticen el desarrollo de las relaciones laborales. Una de ellas son los principios del Derecho Laboral y de estas tenemos al principio de igualdad de trato.

(13) Resolución del Tribunal Fiscal No. 0274-2-2001.

(14) Resolución del Tribunal Fiscal No. 2230-2-2003.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

Dadas las características de nuestro trabajo, no efectuaremos la válida distinción entre igualdad y no discriminación. En términos generales, la igualdad representa la actuación solamente de los poderes públicos sobre actos de discriminación subjetiva (dentro de ello, por cierto, también al empresario) y prohíbe la arbitrariedad; la no discriminación importa la búsqueda de una igualdad entre particulares de tal forma que no solamente se reprima la actuación del Estado, buscando una igualdad real, introduciéndose, inclusive, en la discrecionalidad de los poderes públicos pues se habla de una *interdicción de discriminación* que busca la prohibición de cualquier mecanismo de represión a prácticas sociales contrarias a la dignidad humana.

Primero, veamos el principio de no discriminación que supone, siguiendo la consabida expresión, tratar igual a los iguales que se encuentran en iguales circunstancias. En el plano específico del Derecho Laboral, el numeral 1 del artículo 26 de la Constitución prevé el principio de igualdad de trato<sup>(15)</sup> al señalar que en toda relación laboral se respeta el principio de igualdad de oportunidades sin discriminación. Con esta fórmula se distingue adecuadamente la igualdad ante la ley (artículo 2,2) de la igualdad de trato, apreciándose un tratamiento más adecuado y claro que lo previsto en la Constitución de 1979.

El principio de igualdad de oportunidades sin discriminación hace referencia a que todas las personas en una relación laboral tengan la misma oportunidad de realizar el trabajo para el que han sido contratadas e inclusive deben tener igualdad de posibilidades para progresar o acceder a determinados beneficios dentro de ese trabajo, crucial para la realización de los trabajadores en el empleo. No pueden existir discriminaciones de ningún tipo en el tratamiento de este tema salvo causas objetivas que determinen un tratamiento diferenciado. La igualdad de trato es una garantía para que las personas puedan convivir, para que los trabajadores puedan

laborar, es un mandato de trato igualitario que tiene el empleador<sup>(16)</sup>.

Sobre este tema, el artículo 1 del Convenio 111 de la OIT, ratificado por el Perú indica lo siguiente:

“1. A los efectos de este Convenio, el término discriminación comprende:

a) cualquier distinción, exclusión o preferencia basada en motivos de raza, color, sexo, religión, opinión política, ascendencia nacional u origen social que tenga por efecto anular o alterar la igualdad de oportunidades o de trato en el empleo y la ocupación;

b) cualquier otra distinción, exclusión o preferencia que tenga por efecto anular o alterar la igualdad de oportunidades o de trato en el empleo u ocupación que podrá ser especificada por el Miembro interesado previa consulta con las organizaciones representativas de empleadores y de trabajadores, cuando dichas organizaciones existan, y con otros organismos apropiados.

2. Las distinciones, exclusiones o preferencias basadas en las calificaciones exigidas para un empleo determinado no serán consideradas como discriminación”.

En la misma línea se puede encontrar el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 7) y el Protocolo

(15) En el Derecho Laboral, como contraposición a la igualdad ante la ley, cuando se alude al concepto de igualdad, se habla, además, de una igualdad de trato. Sobre este tema, véase NEVES MUJICA, Javier. *El principio de igualdad en el ordenamiento laboral*. En: *Asesoría Laboral*. Lima, 1992; pp. 18 y 19.

(16) Al respecto, el TC, en el Expediente No. 05652-2007-PA/TC, ha indicado: “La discriminación en el entorno laboral es un fenómeno social cotidiano y universal que provoca desigualdades entre las personas y genera desventajas sociales y económicas que debilitan la cohesión y la solidaridad sociales. Por ello, la erradicación de la discriminación laboral tiene por finalidad promover la igualdad de oportunidades a fin de que tanto hombres como mujeres disfruten de un trabajo decente, sin perjuicio de su origen, sexo, raza, color, orientación sexual, religión, opinión, condición económica, social, idioma, o de cualquier otra índole”.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 7)<sup>(17)</sup>.

El principio de no discriminación o igualdad es una de las piezas esenciales de toda sociedad. En virtud de este principio, las personas tienen derecho a no sufrir un trato arbitrario por razones ideológicas, políticas, raciales, religiosas, sexuales, etcétera. De esta forma, como señala Hueck “el igual debe ser tratado de modo igual y el desigual de modo desigual, pero correspondiendo a su desigualdad”<sup>(18)</sup>.

Sobre el concepto de discriminación, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha indicado:

“(…) este Tribunal en reiterada jurisprudencia, [ha señalado] que la igualdad se encuentra resguardada cuando se acredita la existencia de los dos requisitos siguientes: a) paridad, uniformidad y exactitud de otorgamiento o reconocimiento de derechos ante hechos, supuestos o acontecimientos semejantes, y b) paridad, uniformidad y exactitud de trato o relación intersubjetiva para las personas sujetas a idénticas circunstancias y condiciones. En buena cuenta, la igualdad se configura como un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna; esto es, a no ser tratada de manera dispar respecto a quienes se encuentren en una misma situación, salvo que exista una justificación objetiva y razonable para esa diferencia de trato”<sup>(19)</sup>.

La existencia de criterios objetivos parece ser el tema central para que el Tribunal acepte una diferenciación, tal como puede apreciarse en la siguiente sentencia:

“Respecto a que la pretendida aplicación del horario genera una situación de discriminación, debe destacarse que, conforme lo ha expuesto la propia demandante, el horario de doce horas de trabajo se aplica únicamente a los trabajadores de la sección Operaciones en Mina, y que, dada la naturaleza de la labor que desarrollan los trabajadores de dicha sección, es evidente que tiene que existir un trato diferenciado, pues se dan situaciones fácticamente distintas que justifican, objetiva y razonablemente, la adopción de un horario de trabajo diferente, que en nada afecta la dignidad de los trabajadores”<sup>(20)</sup>.

El TC ha señalado sobre este precepto que “la igualdad de oportunidades (en estricto, igualdad de trato) obliga a que la conducta, ya sea del Estado o los particulares, en relación a las actividades laborales, no genere una diferenciación no razonable y, por ende, arbitraria”<sup>(21)</sup>. Ciertamente, la acreditación de

- 
- (17) Sobre este particular, es interesante como los procesos inspectivos, cada vez más, recurren a estos instrumentos internacionales para valorar la afectación o no del principio de igualdad de trato. Así, tenemos que se ha indicado: “En cuanto a lo argumentado por el sujeto inspeccionado, en el sentido que no habría vulnerado el convenio 111 de la OIT, cabe señalar que el numeral 1 del referido convenio conceptualiza la discriminación, como cualquier distinción, exclusión o preferencia basada en motivos de raza, color, sexo, religión, opinión política, ascendencia nacional u origen social, que tenga por efecto anular o alterar la igualdad de oportunidades o de trato en el empleo y la ocupación, debiendo tenerse presente que el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución señala que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley, norma imperativa de carácter supranacional, que va más allá de cualquier argumento en contrario, más aún si la recurrente no ha acreditado que dicha desigualdad se base en criterios objetivos, según lo señalado por el artículo 48 del Decreto Supremo 001-96-TR, evidenciándose con ello una clara desigualdad material y formal, que contraviene derechos personalísimos reconocidos tanto a nivel Constitucional como Internacional” (Resolución No. 329-2009, expedida por la Dirección de Inspección de Lima).
- (18) RODRÍGUEZ PIÑERO, Miguel; Jesús CRUZ VILLALÓN y Fernanda FERNÁNDEZ LÓPEZ. *Derecho del Trabajo*. Volumen II. Materiales de Enseñanza del Curso de Derecho Laboral de la Universidad de Sevilla. Sevilla; p. 185.
- (19) Expediente No. 2510-2002-AA/TC.
- (20) Expediente No. 1396-2001-AA.
- (21) Expediente No. 01875-2006-PA/TC.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

una política objetiva y la actuación razonable que importa el trato a favor de unas personas desplaza la aplicación del principio de igualdad de trato, tal como se apreció en un proceso inspectivo laboral:

“Los inspectores de trabajo comisionados, impusieron sanción por actos de discriminación, al considerar que la recurrente no había sustentado la diversidad de remuneraciones y cargos de los trabajadores operarios afectados con dicho incumplimiento; sin embargo, no consideraron que los comisionados configuraron dicha conducta infractora, sobre la base que los referidos trabajadores realizaban las funciones de un operador, no se ha verificado si cumplían con los requisitos que establecen las normas internas de la empresa para calificarlos como operadores, por lo que, estando a que la acción discriminatoria requiere de una notoria desigualdad no sustentada en razones objetivas, según lo señalado por el artículo 48 del Decreto Supremo 001-96-TR y a que en el presente caso, no se advierte que la diferenciación obedezca a motivaciones subjetivas, no correspondía sancionar en este extremo”<sup>(22)</sup>.

En definitiva, la afectación o no al principio de igualdad de trato se debe apreciar en cada caso concreto. Como ha señalado el TC, la igualdad se verá afectada “cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable”<sup>(23)</sup>. Además, existe una sentencia interesante de la Corte Suprema de la República (en adelante, CS), la Casación No. 208-2005-Pasco de observancia obligatoria en materia de homologación salarial, que destaca que se deben tener en cuenta los siguientes criterios para apreciar, en cada caso concreto, la afectación o no al principio que venimos tratando:

- a) La determinación de los trabajadores materia de comparación.

- b) La categoría, nivel ocupacional, cargo, área, etcétera al que pertenecen ambos trabajadores.
- c) La antigüedad laboral en la empresa, capacitaciones, especialización, etcétera.
- d) Las labores efectivamente realizadas.
- e) Disgregación de remuneraciones (qué sumas han sido incluidas en el historial de su básico).

Por ejemplo, en un caso concreto, la Sala Laboral de Lima estableció adecuadamente que “el pago de una remuneración diferente entre trabajadores de una misma categoría no implica discriminación ya que el empleador, de no mediar convenio o norma legal que lo obligue, puede aplicar un trato desigual en circunstancias desiguales, tal como es el caso de no tener las mismas calidades profesionales y capacitación”<sup>(24)</sup>.

Seguidamente, detallaremos cuatro casos donde analizaremos la procedencia o no del principio de igualdad, especialmente cómo el Estado ha ido abordando este principio, tanto en sus normas como en las resoluciones judiciales.

### **2.2. Primer caso específico. Los Contratos Administrativos de Servicios (CAS)**

Un caso que vale la pena mencionar es el criterio del TC sobre el Contrato Administrativo de Servicios (en adelante, CAS), creado por el Decreto Legislativo 1057 y desarrollado por normas complementarias, pues para el TC estamos ante un contrato especial y no hay afectación al principio de igualdad<sup>(25)</sup>.

(22) Expediente No. 842-2008, Dirección de Inspección de Lima.

(23) Expedientes No. 02974-2010-PA/TC, 2510-2002-AA/TC, 1399-2001-AA/TC y 1875-2004-AA/TC. A título de ejemplo, puede verse la sentencia recaída en el Expediente No. 1399-2001-AA/TC publicada el 18 de marzo de 2003, que señala: “(...) en tal sentido la cláusula de igualdad está referida a que no se introduzcan diferenciaciones de trato que no tengan base objetiva o no sean razonables, eso es, que se trate de tratamientos arbitrarios basados en la subjetividad, capricho o en virtud de criterios artificiosos conforme aparece de las hipótesis negativa detallada en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución (...). En conclusión no todo trato desigual es inconstitucional, sino únicamente aquel que aparezca como decididamente irrazonable”.

(24) Expediente No. 2524-2000-REM (S).

(25) Expediente No. 00002-2010-PI/TC.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

A nuestro juicio, el CAS afecta los preceptos constitucionales antes citados pues, de manera injustificada y sin que existan razones objetivas que lo respalden, establece menores derechos y beneficios a las personas contratadas bajo esta modalidad contractual en comparación con los previstos para los demás trabajadores del Estado, como lo es la estabilidad laboral y la reposición ante un despido que no se ajusta a los parámetros constitucionales.

Tal como el propio TC ha indicado, no se afecta el principio de igualdad cuando existe un trato diferenciado entre personas en caso *exista una justificación objetiva y razonable para esa diferencia de trato*:

“La primera condición para que un trato desigual sea admisible, es la desigualdad de los supuestos de hecho. Es decir, implica la existencia de sucesos espacial y temporalmente localizados que poseen rasgos específicos es intransferibles que hacen que una relación jurídica sea de un determinado tipo y no otro”<sup>(26)</sup>.

El régimen CAS no se alinea a los parámetros constitucionales en tanto que se priva de derechos laborales esenciales a las personas contratadas bajo esta modalidad que realizan la misma labor que los trabajadores que están en planillas, y no existe proporcionalidad en la medida (las razones presupuestales o transitoriedad del régimen no pueden ser admitidas ante derechos fundamentales de eficacia inmediata además de que no se ha regulado un mecanismo de desaparición progresiva de este sistema CAS) como para sustraer de ciertos derechos laborales a las personas

contratadas bajo CAS de los sistemas de beneficios sociales y protección laboral establecidos en todos los regímenes laborales del Estado.

Además, no hay, en nuestra opinión, una racionalidad que permita justificar, de manera coherente, la creación de un *tercer régimen laboral en el Estado* para personas que ocupan puestos de trabajo, desarrollan funciones propias de un trabajador subordinado, es decir, se verifican todos los elementos esenciales de una relación laboral, pero, por una disposición legal, tienen menores derechos y beneficios que el resto de los trabajadores.

Así, a diferencia de lo resuelto por el Tribunal Constitucional, consideramos que el régimen CAS vulnera los principios de igualdad ante la ley y de trato<sup>(27)</sup> además de que estamos ante una norma que establece un trato diferente que no se basa en razones objetivas ni proporcionales que permitan fijar un régimen especial a las personas contratadas bajo el CAS<sup>(28)</sup>.

### **2.3. Segundo caso específico. Negociaciones colectivas e igualdad de trato**

La Corte Suprema se ha pronunciado sobre las relaciones entre el principio de igualdad ante

(26) Expediente No. 2510-2002-AA/TC. En el mismo sentido, en el Expediente No 1875-2004-AA/TC el TC destacó que “(...) el principio de igualdad no se encuentra reñido con el reconocimiento legal de la diferencia de trato, en tanto este se sustenta en una base objetiva, razonable, racional y proporcional. El tratamiento jurídico de las personas debe ser igual, salvo en lo atinente a la diferencia de sus ‘calidades accidentales’ y a la naturaleza de las cosas que las vinculan coexistencialmente”.

(27) Artículo 2, numeral 3 y artículo 26, numeral 1 de la Constitución.

(28) Artículo 103 de la Constitución. Es un caso diferente, por ejemplo, al régimen de construcción civil que tiene características de especialidad. Tal como ha destacado el TC sobre dicho régimen: “En suma, conforme se ha expuesto en los párrafos precedentes y de los actuados obrantes en el expediente, se desprende que el régimen laboral de los trabajadores del sector de construcción civil posee características muy singulares que lo diferencian del de otros sectores, destacando: a) la eventualidad, pues la relación laboral no es permanente; dura mientras se ejecute la labor para la cual los trabajadores han sido contratados o mientras dure la ejecución de la obra; y b) la ubicación relativa, pues no existe un lugar fijo y permanente donde se realicen las labores de construcción (...). Por tal razón, el tratamiento diferenciado que el Estado realiza en este caso no constituye, *per se*, una afectación del derecho a la igualdad, ni a la negociación colectiva, pues se sustenta en criterios objetivos y razonables” (Expediente No. 0261-2003-AA/TC).

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

la ley y la negociación colectiva, en dos casos emblemáticos: la aplicación de convenios colectivos suscritos por sindicatos minoritarios a personal no sindicalizado y la aplicación de la asignación familiar para trabajadores sindicalizados<sup>(29)</sup>.

En ambos casos se trata de criterios judiciales que interpretan las normas a la luz de la Constitución (principio de igualdad) y realizan un control difuso de la legalidad para, con ello, declarar inconstitucional dos disposiciones legales que tenían aceptación por la doctrina y que merecían de una interpretación judicial en armonía con lo que indicaba la doctrina. En un caso, se extiende los efectos de un convenio suscrito con un sindicato minoritario a los no sindicalizados; y en el otro extiende la asignación familiar a los sindicalizados.

Creemos que, en ambos casos, no existe una afectación al principio de igualdad ante la ley en tanto existen criterios objetivos que permiten una diferenciación entre trabajadores. Hay razonabilidad y una justificación para que las normas distingan entre trabajadores sindicalizados y no sindicalizados. Veamos cada uno de los casos.

¿Es posible que el personal sindicalizado, sujeto a una negociación colectiva, tenga derecho a la asignación familiar (en adelante, AF)? La Corte Suprema ha señalado que sí. Las normas son claras en indicar que la AF solo corresponde a los trabajadores no sindicalizados. Sin embargo, la CS ha indicado que las leyes deben interpretarse de conformidad con el principio de igualdad y la AF debe otorgarse independientemente de si los trabajadores regulan sus remuneraciones por negociación colectiva y siempre que se acredite carga familiar, pues de lo contrario la diferenciación legal no sería razonable y, por esta razón, discriminatoria; además, agrega la CS, que el ejercicio de derechos sindicales no debe suponer un perjuicio (perder la AF). En este sentido, como indica un informe del Área Laboral de Miranda & Amado Abogados, “la asignación familiar constituiría un mínimo necesario de carácter imperativo aplicable a todos los trabajadores con carga familiar, sin admitir mayor distingo”.

Con el respeto que nos genera siempre la CS, consideramos que la AF se aplica a los trabajadores no sindicalizados porque, justamente, se busca compensar a quienes no tienen una negociación colectiva que permita la búsqueda de un mayor equilibrio en las negociaciones colectivas. De hecho, el personal sujeto a negociación colectiva percibe una remuneración mayor que los no sindicalizados y cuenta con mayores beneficios provenientes de la autonomía colectiva. Más bien las normas se han dado para compensar la diferencia que existe en la práctica derivada de los niveles de afiliación sindical.

Veamos el otro caso. ¿Se debe extender los efectos de un convenio colectivo suscrito por un Sindicato Minoritario (en adelante, SM) a la mayoría de trabajadores no sindicalizados? La CS ha despejado la inquietud: en aplicación del principio de igualdad ante la ley y porque los efectos del Convenio Colectivo (en adelante, CC) deben ser generales, el CC firmado por un SM se debe extender a los trabajadores no sindicalizados<sup>(30)</sup>.

No estamos de acuerdo con este criterio. Las normas laborales son claras en indicar que la representación sindical y efectos del CC de un SM, el cual afilia a menos de la mitad de los trabajadores del ámbito, se limitan a los trabajadores afiliados, justamente esta es la distinción respecto de un sindicato mayoritario donde la extensión del CC es imperativa. Además, se trata de trabajadores diferentes: uno optó voluntariamente por afiliarse, aportar las cuotas sindicales, asistir a reuniones y acciones sindicales, etcétera, mientras que el

(29) La Corte Suprema ha señalado en la Casación No. 2864-2009-Lima que los efectos del convenio colectivo celebrado por el sindicato minoritario de una empresa son de aplicación no solo a los trabajadores sindicalizados, sino también a los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, en la Casación No. 2630-2009, la Corte indicó que a la luz del principio de igualdad, el derecho a percibir la asignación familiar corresponde a todos los trabajadores sujetos al régimen privado, con prescindencia de la regulación o no de sus remuneraciones por convenio colectivo.

(30) Casación Laboral No. 2884-2009-Lima.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

otro no; por tanto, hay diferencias objetivas que sustentan el trato diferenciado y, más bien, la sentencia de la CS provoca una discriminación. Inclusive, sobre este tema, el pleno del TC ha destacado que una empresa puede otorgar beneficios solo a los trabajadores no sindicalizados dado que los sindicalizados se regulan por el convenio colectivo<sup>(31)</sup>; no obstante, en otro caso emitido en forma paralela pero solo por una sala del TC se estableció que no era posible que se otorgara un beneficio solo a los trabajadores no sindicalizados<sup>(32)</sup>.

En nuestra opinión, los dos casos expuestos no importan una afectación al principio de igualdad en tanto hay razones objetivas y situaciones diferentes que se sustentan en la libertad sindical: quienes optan por sindicalizarse tienen acceso a los beneficios del convenio colectivo, pero no recibir la asignación familiar; aquellos que deciden no sindicalizarse tienen derecho a la asignación familiar, pero no percibir los beneficios del convenio colectivo. Justamente, el ejercicio de la libertad sindical genera la diferenciación y el ejercicio de una libertad no supone la configuración de una afectación a la igualdad de trato.

### 2.4. Tercer caso específico. Las ofertas de empleo discriminatorias

Las normas (Ley 26772) prevén que las ofertas de empleo deben establecer criterios objetivos y razonables al momento de fijar los requisitos para postular a un puesto de trabajo. Estas disposiciones señalan que las ofertas de empleo y de acceso a los medios de comunicación no pueden contener requisitos que constituyan una discriminación, anulación o alteración de igualdad de oportunidades o de trato. En concreto, estas normas disponen que las ofertas de empleo no pueden contener requerimientos discriminatorios basados en sexo, raza, religión, opinión, etcétera<sup>(33)</sup> como desarrollo de nuestro esquema constitucional y, además, hoy en día, coincidimos con Baylos<sup>(34)</sup> al apreciar el proceso de despersonalización de las relaciones laborales, la misma que genera un efecto enorme en la contratación laboral: la poca importancia de *saber* la vida personal e íntima del trabajador.

- 
- (31) El TC ha indicado: “Con relación a los actos realizados por los representantes legales de los demandados, mediante el cual incentivan y promueven la desafiliación de los afiliados al sindicato, vía otorgamiento de beneficios económicos y/o condiciones a los obreros no sindicalizados, se debe precisar que en la STC No. 0008-2005-PI/TC este Tribunal ha dejado establecido respecto a la libertad sindical que esta tiene una doble dimensión: por un lado, una dimensión individual o *intuitu personae*, que tiene por objeto proteger el derecho del trabajador a constituir un sindicato, a afiliarse o no afiliarse a él y a participar en actividades sindicales, tal como ha sido establecido en el artículo 1.2 del Convenio No. 98 de la OIT; y, por otro, una dimensión plural o colectiva, en virtud de la cual se protege la autonomía sindical, es decir, el derecho de las organizaciones de trabajadores de elegir libremente a sus representantes, de organizar su administración y sus actividades y formular su programa de acción, conforme ha sido establecido por el artículo 3.1 del Convenio No. 87 de la OIT, por lo que en atención a ello los obreros estaban facultados para optar voluntariamente por la desafiliación como miembros del sindicato, no habiéndose acreditado en autos que la emplazada haya coaccionado de modo alguno a aquellos trabajadores que optaron por no continuar en el sindicato” (Expediente No. 02974-2010-PA/TC).
- (32) En esta sentencia, el TC indicó: “De lo expuesto anteriormente se desprende que otorgar incentivos económicos solamente a los trabajadores no afiliados a una organización sindical, es un acto vulneratorio del derecho a la libertad sindical, en el sentido que impide o restringe de manera arbitraria e injustificada la posibilidad de acción del sindicato, pues ello no solo promueve la desafiliación de los trabajadores, tal como ha ocurrido en el presente caso, sino que evidentemente constituye un acto de discriminación sindical” (Expediente No. 02476-2010-PA/TC).
- (33) Artículo 2 de la Ley 26772, modificado por la Ley 27270, dispone que “se entiende por discriminación, anulación o alteración de igualdad de oportunidades o de trato, los requerimientos de personal o acceso a medios de formación técnica o profesional que no se encuentren previstos en la ley que impliquen un trato diferenciado desprovisto de una justificación objetiva y razonable, basado en motivos de raza, color, sexo, religión, opinión, ascendencia nacional u origen social, condición económica, política, estado civil, edad o de cualquier otra índole”.
- (34) BAYLOS, Antonio. *En torno al Estatuto de Trabajadores: la prohibición de inquirir sobre la ideología, creencias y vida privada del trabajador*. En: AA.VV. *Lecciones de Derecho del Trabajo en homenaje a los profesores Bayon Chacon y Del Peso y Calvo*. Madrid: U.C.M., 1980; p. 330.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

Sin embargo, edad máxima, sexo, universidad de prestigio, buena presencia, antecedentes limpios, etcétera son algunos requerimientos que aparecen en ciertas ofertas de empleo y que, de acuerdo con las normas vigentes, como regla general, resultan discriminatorias y no deberían ser admitidas.

Hay otras ofertas discriminatorias denigrantes o más sutiles. De las primeras tenemos exigencias como “chicas A1, *open mind* y sueltas”. De las segundas, son las que refieren al lugar de residencia (distritos donde usualmente habitan personas de cierto nivel económico) o solicitan foto reciente a colores (sin retoques). En estos casos, como ha destacado el TC, existe una discriminación por acción directa del empleador: “la conducta del empleador forja una distinción basada en una razón inconstitucional. En esta hipótesis, la intervención y el efecto perseguibles se fundamentan en un juicio y una decisión carente de razonabilidad y proporcionalidad”<sup>(35)</sup>.

Hace poco una persona postuló a una importante empresa y casi en el tramo final del proceso (luego de evaluaciones psicológicas, pruebas de conocimiento, exámenes de lógica, varias entrevistas) le preguntaron si tenía novio, pensaba casarse y tener hijos. Ella, casi indignada, preguntaba cuál era la relevancia de esta pregunta. El entrevistador le dijo que una madre “pierde tiempo laboral” en los descansos pre y post natal, horas de lactancia anual y muchos permisos para atender al niño. Otra práctica discriminatoria.

Naturalmente, en determinados casos las exigencias mencionadas podrían ser válidas. Si se requiere de una persona para ser modelo de un producto de belleza durante una larga campaña, la buena presencia sería razonable. O si se trata de vender productos dirigidos a jóvenes, la edad máxima suena justificado para los vendedores. Pero estamos ante una excepción. Las normas prohíben las discriminaciones laborales antes, durante y al cese de la relación laboral. En el caso de los procesos de reclutamiento las sanciones son la imposición de multa a las empresas que realizan ofertas con requisitos discriminatorios (Ministerio de Trabajo) e indemnizaciones a favor de los postulantes afectados.

Del poco registro judicial que existe, por ejemplo, la Corte Suprema estableció una indemnización de veinte mil soles a

favor de una persona que fue discriminada por edad en una oferta de empleo. En esta línea, se estableció lo siguiente:

“La entidad demandada no posibilitó la postulación del denunciante a una plaza de abogado, por no cumplir con el requisito de la edad máxima establecida en la convocatoria; es decir, que determinó desde su inicio un trato diferenciado en perjuicio del accionante, quien petitionó a la demandada para que anulara el requisito de la edad máxima por ser discriminatorio, obteniendo respuesta en sentido negativo días después de concluida la etapa postulatoria. La Ley 26772, modificada por la Ley 27270, busca que la oferta laboral no contenga prácticas discriminatorias de ninguna clase, no fija límites: es decir, que si se da desde su inicio, durante o en la conclusión de la oferta laboral, se estaría incurriendo en la violación de la referida norma legal. En el caso de autos, el trato discriminatorio de parte de la empresa demandada se dio al inicio del concurso convocado”<sup>(36)</sup>.

¿Cómo deben ser los procesos de reclutamiento? Deberían presentar exigencias y requisitos para los postulantes en tanto sean objetivos y razonables. Los requerimientos se deberían relacionar con el puesto específico tales como calificación profesional, experiencia, conocimientos técnicos (como idiomas), etcétera. Lo relevante es que los requisitos sean necesarios para la prestación adecuada.

### **2.5. Cuarto supuesto específico. La discriminación laboral y el empleador ideológico**

Los empleadores ideológicos o de tendencia son entidades o empresas que se dedican al sostenimiento y difusión de una ideología determinada. El objeto y finalidad es la

(35) Expediente No. 008-2005-PI/TC.

(36) Casación No. 231-2004-Lambayeque.



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

defensa y promoción de valores e ideas determinadas siendo los más representativos las iglesias, los centros educativos religiosos, los partidos políticos, los medios de comunicación, los sindicatos, etcétera.

En estos casos, las inquietudes que surgen se contraen en determinar si hay afectación cuando se exige un alineamiento de la ideología del trabajador con el ideario del centro de trabajo de tendencia. En este caso, no nos referiremos a las discriminaciones fundadas en condiciones *naturales* por los trabajadores tales como nacionalidad, raza, sexo, lugar de nacimiento, etcétera ya que son discriminaciones reprimibles, pero que no suelen relacionarse con las discriminaciones posibles en un empleador ideológico.

Sobre el tema de la discriminación, pese a la existencia de un empleador especial y específico que tiene todas sus actividades estructuradas en torno a una ideología determinada, Gimeno<sup>(37)</sup> destaca que el principio de no discriminación no permitiría que los empleadores ideológicos puedan discriminar en función a la ideología.

Nosotros pensamos que el principio de no discriminación no impediría que el empleador ideológico adecue, en función a cada caso, la identidad o afiliación ideológica del trabajador a la suya, en tanto se trata de una justificación objetiva, razonable y proporcional predicada para un puesto calificado como de tendencia. Así, el TC ha señalado la posibilidad de una diferenciación de manera general y que resulta aplicable para las relaciones laborales en las organizaciones de tendencia:

“La diferenciación debe perseguir una intencionalidad legítima, determinada, concreta y específica, cuyo fin sea la consecución o aseguramiento de un bien o valor

constitucional, o de un bien o valor constitucionalmente aceptable. Es decir, deberá asentarse en una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con ciertos juicios de valor generalmente aceptados. En ese sentido, no cabe hablar válidamente de un proceso diferenciador de trato, cuando este se basa en supuestos de hecho o en situaciones subjetivas”<sup>(38)</sup>.

En los empleadores de tendencia la diferenciación es posible y, como señala Del Rey Guanter, es hasta necesaria, son áreas exentas de la prohibición de la diferenciación<sup>(39)</sup>. En efecto, teniendo en cuenta la facultad del empleador ideológico y el sustento ideológico respectivo, sería posible que este opte por establecer ciertas limitaciones y restricciones a los trabajadores de tal manera que opte por contratar a la persona más idónea para el puesto de trabajo ideológico<sup>(40)</sup>. Creemos que, en la medida que la diferenciación se fundamente en la ideología del empleador que determina la exigencia de una condición ideológica específica, no atentaría contra nuestro esquema constitucional la restricción laboral al momento de la contratación y cuyas actuaciones se sustentan, como hemos apreciado anteriormente, en principios constitucionales como las libertades de empresa y contratación así como el derecho de propiedad<sup>(41)</sup>.

En el caso específico de las organizaciones de tendencia, la armonía entre las ideologías

(37) GIMENO, Blat. *Relaciones laborales en las empresas ideológicas*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1995; p. 80.

(38) Expediente No. 0261-2003-AA.

(39) DEL REY GUANTER, Salvador. *Contrato de trabajo y derechos fundamentales*. En: ALARCON, Manuel (coordinador). AA. VV. *Constitución y Derecho del Trabajo: 1981-1991 (Análisis de diez años de jurisprudencia constitucional)*. Madrid: Marcial Pons, 1992; p. 69.

(40) CALVO GALLEGU, Francisco. *Contrato de trabajo y libertad ideológica*. Madrid: Consejo Económico y Social, 1994; p. 195.

(41) En la misma línea, se ha indicado que “el empleador es titular de derechos fundamentales y que, en particular, al ejercer su poder de dirección, está actualizando su derecho a la libertad de empresa, amén de otros derechos concurrentes, tales como el derecho de propiedad y a la libertad de contratación”. BLANCAS BUSTAMANTE, Carlos. *Derechos fundamentales de la persona y relación de trabajo*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2007; p. 122.

## Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros *The principles of labour equality and fiscal equity. Meeting points and disagreements*

del empleador y del postulante a un puesto de trabajo constituye exigencias razonables, objetivas y justificadas que permiten una diferenciación entre los postulantes siempre que, naturalmente, se encuentren estrictamente alienados al ideario de la organización de tendencia.

En este sentido, sería posible que una iglesia diferencie, entre los postulantes a un puesto ideológico, a quienes no se adecuen inicialmente a la religión de este empleador ideológico. Del mismo modo, tendrían fundamento los actos de discriminación de una empresa periodística que solamente contrata como periodistas para la sección editorial y política a quienes se afilian a su respectiva posición política. En esta línea, en el caso de los requisitos que deben cumplir los profesores de religión para postular a un colegio religioso, el Tribunal Constitucional de España indicó:

“El que el objeto de la enseñanza religiosa lo constituya la transmisión no solo de unos determinados conocimientos sino de la fe religiosa de quien la transmite, puede, con toda probabilidad, implicar un conjunto de exigencias que desbordan las limitaciones propias de una empresa de tendencia, comenzando por la implícita de que quien pretenda transmitir la fe religiosa profese él mismo dicha fe (...). Resultaría sencillamente irrazonable que la enseñanza religiosa en los centros escolares se llevase a cabo sin tomar en consideración como criterio de selección del profesorado las convicciones religiosas de las personas que libremente deciden concurrir a los puestos de trabajo correspondientes, y ello, precisamente, en garantía del propio derecho de libertad religiosa en su dimensión externa y colectiva”<sup>(42)</sup>.

Ahora bien, en nuestro ordenamiento se prohíbe toda discriminación en el acceso al empleo, basada en la

pertenencia a “un grupo, gremio o asociación con fines lícitos”<sup>(43)</sup>. En caso de que se verifique una discriminación, el postulante afectado tiene derecho a una indemnización por daños y perjuicios.

En este caso, estimamos que la norma resulta cuestionable pues invalida la discriminación de un empleador ideológico cuando tal acto se basa en su orientación ideológica: en nuestra opinión, no podría objetarse a un empleador que no contrata a una postulante para ocupar un puesto de tendencia porque pertenece a una asociación que tiene conductas que son reprimidas por su ideología o que contravienen esta misma ideología expresamente<sup>(44)</sup>.

### 3. A título de conclusiones

Estamos ante reglas de orden público que tienen una base constitucional. Ciertamente, se tutelan diferentes bienes jurídicos: la igualdad laboral parte del reconocimiento de un derecho a favor de los trabajadores que se sustenta en el carácter tuitivo del Derecho Laboral; por su lado, el principio de generalidad tributaria se sustenta en el interés público del Estado de recaudar tributos para cumplir sus fines sociales. Pero, al margen de las diferencias, consideramos que podemos apreciar que hay coincidencia en el reconocimiento de las reglas que se deben tener en cuenta para la entrega de beneficios y condiciones de trabajo a los trabajadores.

(42) Sentencia No. 38/2007 del 15 de febrero de 2007.

(43) Reglamento de la Ley de discriminación en las ofertas de empleo. La exposición de motivos del proyecto de reglamento, publicado el 4 de setiembre de 1997 en el diario oficial El Peruano, que tenía el mismo precepto, no efectuó ninguna mención a este acápite del entonces proyecto.

(44) Al contrario de nuestra regulación, la Directiva 2000/78 de la Comunidad Europea sobre igualdad de trato prevé que “(...) los Estados miembros podrán disponer que una diferencia de trato basada en una característica relacionada con cualquiera de los motivos mencionados en el artículo 1 no tendrá carácter discriminatorio cuando, debido a la naturaleza de la actividad profesional concreta de que se trate o al contexto en que se lleve a cabo, dicha característica constituya un requisito profesional esencial y determinante, siempre y cuando el objetivo sea legítimo y el requisito, proporcionado” (artículo 4).



## Jorge Toyama Miyagusuku y Gianfranco Bringas Díaz

Ya sea procedimientos tributarios o laborales, estimamos que las reglas o criterios que deben emplearse son los mismos para apreciar la existencia de una igualdad laboral o una generalidad tributaria. Así las cosas, en atención al principio de igualdad y el principio de no discriminación previsto en nuestra Constitución que tiene como correlato el principio de generalidad tributaria, no toda desigualdad en el otorgamiento de incentivos, beneficios, o condiciones a los trabajadores implica una discriminación. Ciertamente, la regla es la búsqueda de la igualdad, del trato uniforme o general; en este sentido, la igualdad laboral y la generalidad tributaria solo serían vulneradas cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable.

En definitiva, creemos que las reglas de interpretaciones tributarias y laborales emplean los mismos criterios para apreciar si hay una igualdad laboral o una generalidad tributaria. En ambos casos, hay generalidad e igualdad laboral si se entregan beneficios o condiciones de trabajo a todos los trabajadores de la empresa, a una categoría de trabajadores (obreros, empleados, gerentes, expatriados, etcétera), a algunos trabajadores de toda la empresa o una categoría (por ejemplo, a quienes alcancen las metas establecidas) o a un solo trabajador (al mejor trabajador de la empresa, al secretario general del

sindicato, al gerente general, etcétera). En todos los supuestos mencionados, en tanto se aprecien justificaciones objetivas y razonables, consideramos que los puntos de intersección de las reglas laborales y tributarias deberían ser las mismas.

Es importante precisar solamente que, desde el plano tributario, la verificación del principio de generalidad no importa necesariamente que se considere que existe un gasto deducible. Ello es porque, como hemos apreciado, las normas tributarias imponen otros criterios para que nos encontremos ante un gasto, como la necesidad y razonabilidad.

En definitiva, consideramos que si, desde la perspectiva laboral, nos encontramos ante una actuación del empleador que respeta el principio de igualdad, el respectivo beneficio o condición de trabajo debería calificar como gasto tributario. De la misma forma, si la concesión de un beneficio importa desde la perspectiva tributaria que se cumple con el criterio de generalidad, se debería estimar que se observa el principio de igualdad laboral.

Encarar el principio de igualdad en todos los ámbitos del Derecho, más que un reto es una obligación inmediata del Estado, comenzando por unificar criterios que, sin perder sus objetivos disímiles o distintos, o su legislación especial, es capaz de responder a las funciones de equidad-igualdad propias del derecho (en particular las que pertenecen al ámbito de la legislación laboral), y las consideraciones de eficiencia económica en el ámbito nacional y de la empresa, todo ello concebido en un contexto de respeto de los valores políticos, sociales y económicos vigentes.