

# Impuesto a la renta y vivienda proporcionada al trabajador

**Humberto Medrano Cornejo**

Abogado. Profesor de derecho tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## **1 Noción de renta e interpretación tributaria.**

Simplificando en extremo puede señalarse que nuestro ordenamiento adopta un criterio ecléctico al tratar de definir lo que debe entenderse por renta para los fines del tributo. En efecto, de un lado se recoge íntegramente la teoría de la fuente, conforme a la cual tiene la condición de renta aquella ganancia periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Así, periodicidad del beneficio o permanencia de la fuente productora constituyen los elementos esenciales de la definición del concepto. Es por ello que el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “la Ley”) indica que son fuentes productoras de renta el capital, el trabajo y la empresa.

Por otra parte, la Ley puntualiza que determinados beneficios -que no serían considerados como renta con arreglo al criterio de la fuente- tienen, sin embargo, el carácter de gravables, por haberlo declarado así, de manera expresa, el propio legislador (véase artículos 2 al 5 de la Ley). De esta forma se incorpora parte de la teoría del incremento patrimonial, donde la ganancia para ser calificada como renta no requiere ser periódica ni derivar de una fuente permanente.

En las rentas generadas por la fuente trabajo pueden identificarse dos vertientes. La primera se origina en el trabajo realizado en forma independiente y da lugar a la percepción de honorarios en razón del ejercicio de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio (cuarta categoría). La segunda posibilidad está constituida por el trabajo prestado en relación de dependencia (quinta categoría); esto es, cuando la renta es percibida por quienes mantienen vínculo laboral con un empleador. Sin embargo, debe destacarse que las normas vigentes han agregado un caso singular, considerando en la misma categoría los ingresos obtenidos por los trabajadores independientes, si se cumplen ciertos requisitos (véase el artículo 34, inciso e de la Ley).

Al referirse específicamente a las rentas de quinta categoría, el artículo 34 de la Ley señala que son las obtenidas por concepto de:

a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales”.

Obsérvese que luego de formular una relación

de cada una de las diversas clases de ingresos que integran la renta, el texto termina con una fórmula genérica que abarcaría las especies ya citadas y, además, cualesquiera otras que pudieran resultar comprendidas en la expresión amplia con la que concluye el párrafo. Sin embargo, el legislador no ha tenido cuidado en precisar qué es, exactamente, lo que debemos entender como “retribución por servicios personales”, ya que no ofrece ninguna definición y nos obliga a esforzarnos para entender su sentido y alcances.

Cuando una noción tan vasta es planteada sin matices, puede llevar a dudas sobre el carácter de renta de ciertos beneficios de los trabajadores, ya que la norma se limita a enunciar un concepto al cual nos remite pero cuyo contenido no detalla, lo que constituye una defectuosa técnica jurídica que puede dar origen a controversia en ciertos casos. Expliquemos esta afirmación.

Como se sabe, en función de la denominación “autonomía del derecho tributario”, esta rama puede crear figuras jurídicas propias u otorgar un contenido especial a instituciones de otras áreas del Derecho. Sin embargo, cuando el legislador tributario hace referencia a un concepto determinado, sin otorgarle un significado privativo, su sentido y alcances sólo pueden conocerse recurriendo a la específica rama del ordenamiento legal donde aquél se encuentra disciplinado.

Así, a título de ejemplo, si el Decreto Legislativo No.821, que grava con IGV la venta de bienes muebles, se limitara a considerar como hipótesis de incidencia esa clase de transferencias, es obvio que no todas las enajenaciones estarían gravadas, pues si bien toda venta es una transferencia no toda transferencia es una venta. Como quiera que el propósito del legislador no ha sido restringir la aplicación de dicho tributo a una única posibilidad, al redactar la norma se ha cuidado de elaborar una definición propia de tal concepto, única y exclusivamente para los fines específicos de ese impuesto, aun cuando desde el punto de vista del

derecho civil muchas de las operaciones gravadas no constituyen ventas propiamente dichas. De no mediar este contenido particular que se atribuye a las “ventas”, el intérprete tendría que dirigirse al derecho común para conocer por esta vía el significado de la expresión.

Otro caso ilustrativo previsto en la misma Ley del IGV está constituido por la definición de bienes muebles, la misma que difiere sustancialmente de las reglas contenidas en el Código Civil, pero que la citada “autonomía” vuelve legítima en tanto y en cuanto su propósito es clarificar lo que debe entenderse como materia imponible. Con esta finalidad, el criterio del legislador puede conducir a adoptar una visión distinta -más extensa o más restringida- que la empleada para fines de derecho privado.

Sobre este extremo Ezio Vanoni señala que cuando el legislador “se pronuncia en materia tributaria atribuye una propia conceptualización a los institutos objeto de tipificación, salvo los casos en que aluda a conceptos propios de la dogmática jurídica general, o se trate de hipótesis en que los institutos de otras ramas jurídicas se utilicen en el ámbito tributario como meros datos de hecho o en que, por último, el legislador tributario se remita, expresa o implícitamente, al contenido propio de tales conceptos en los restantes sectores del ordenamiento”.

Como quiera que nuestro propósito es conocer si constituye renta del trabajador la vivienda proporcionada por el empleador (en las formas en que más adelante indicamos), debemos establecer si ese supuesto está alcanzado por la expresión “retribución por servicios personales”.

## **2 ¿Qué es retribución por servicios personales?**

Como ya se advirtió, la Ley no contiene una definición propia de tal concepto, de manera que, ciñéndonos a la recomendación doctrinaria,

estamos obligados a recurrir al ordenamiento laboral para tratar de establecer sus características. Adicionalmente, debe tenerse presente que, conforme a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por las normas tributarias “podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen”.

De este modo podremos conocer si en un caso específico nos encontramos o no frente a un beneficio calificable como renta. Empezaremos por indicar que el artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo No.728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, señala:

“Constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición”.

La definición transcrita, aunque está lejos de ser perfecta, nos proporciona una serie de elementos que podrían facilitarnos una conclusión. Sin embargo, la posibilidad de interpretación no sólo no concluye con esa norma sino que, en última instancia, ésta resulta inútil e innecesaria, por cuanto el reglamento de dicho decreto legislativo (aprobado por Decreto Supremo No.001-96-TR) señala que el concepto de remuneración así definido “es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del impuesto a la renta que se rige por sus propias normas”.

Al margen de lo discutible que puede ser que una norma reglamentaria introduzca restricciones que no fluyen de la ley, lo cierto es que puede advertirse que existe una suerte de envío y reenvío, ya que la norma tributaria nos remite indirectamente al ordenamiento laboral y éste niega su competencia para fines tributarios, mandándonos de regreso a la legislación impositiva que, como vimos antes, carece de una definición propia. En razón de este mecanismo basculante, el

intérprete de la ley fiscal no siempre tiene la posibilidad de conocer a ciencia cierta qué debe entenderse como “retribución por servicios personales” y, por lo tanto, en determinado momento puede tener dificultades para decidir si está o no frente a una renta de quinta categoría.

Algunas de estas dificultades pueden presentarse -en el caso que nos ocupa- cuando la merced conductiva del inmueble ocupado por el trabajador es asumida en forma mediata o inmediata por el empleador. Más complejo aún puede ser el caso del trabajador que ocupa una vivienda de propiedad del empleador. Trataremos de clarificar estos extremos.

### **3 El pago directo o indirecto de la vivienda.**

Si el trabajador es arrendatario del inmueble de propiedad de un tercero, pero el pago al arrendador es hecho por el empleador, ¿la suma que se abone por este concepto tiene la naturaleza de renta y sobre ella deberá el trabajador pagar el tributo correspondiente? En este caso consideramos que la respuesta es afirmativa, pues tienen la condición de renta de quinta categoría las compensaciones que el empleador otorga en favor de quien le presta trabajo personal en relación de dependencia. El pago que realiza el empleador constituye un enriquecimiento del trabajador, pues no se diferencia en absoluto de un incremento de sueldo, de manera que dentro de este supuesto la obligación asumida por dicho empleador tiene naturaleza remuneratoria y, por ello, resulta indiscutible el carácter de renta de quinta categoría para el trabajador y correlativamente, la condición de gasto para la empresa.

A igual conclusión debe llegarse -inclusive con mayor nitidez- si es que el monto de los alquileres es entregado por el empleador directamente al trabajador, junto con el resto de su remuneración, para que éste pueda cumplir sus obligaciones con

el propietario del inmueble. En esta hipótesis no se apreciaría ninguna diferencia entre la remuneración misma y la suma recibida para este propósito por lo que, en rigor, nos encontraríamos simplemente frente a un mayor sueldo.

Sobre estos extremos no contamos con resoluciones recientes del Tribunal Fiscal, pero podemos expresar que se trata de un temperamento que fuera adoptado por antigua jurisprudencia de dicho tribunal (RTF No.9433 del 10 de Junio de 1974) que recoge la tesis expresada tiempo antes por el Consejo Superior de Contribuciones. Este organismo, en las Resoluciones No.10780 del 19 de setiembre de 1961 y No.10861 del 21 de noviembre del mismo año, dejó en claro que “integra la renta del trabajador la cantidad que por alquiler abone el empleador para suministrar casa-habitación a sus trabajadores, sea entregando su importe al trabajador para que efectúe el pago o abonándola directamente al propietario del inmueble”.

Las mencionadas resoluciones no ingresan en mayores detalles, pero es evidente que la reflexión consiste en identificar los pagos por dichos conceptos con remuneraciones, de manera que la conclusión fluye de inmediato: se trata de una renta. Conviene precisar que, a pesar de la diferencia de los textos legales aplicables, la interpretación de las normas de entonces resulta hoy perfectamente operante porque, en este punto, el concepto de renta no ha sufrido modificación alguna.

En la legislación laboral comparada también se identifica la vivienda con remuneración, como puede colegirse de las citas siguientes:

“En definitiva ya sea cuando el trabajador ha contratado la locación de una vivienda cuando la alquiló la empresa, dicho alquiler tiene naturaleza salarial (forma parte cuantitativa de la remuneración), sin que ingrese al patrimonio del dependiente. Cabe destacar que tal situación se verifica (...) tanto en el pago directo, cuando lo efectúa el empleador, como en el indirecto, cuando el alquiler integra el salario del trabajador y es éste

quien debe pagarlo<sup>(1)</sup>”.

“La retribución en especie puede consistir en muy diversas materias. En nuestra ley se prevé el supuesto de la casa habitación<sup>(2)</sup>”.

---

**Todos los casos en los cuales la vivienda no se identifica con remuneración sino con “condición de trabajo”, el monto respectivo debe excluirse de la materia imponible. No nos encontramos allí frente a una ganancia periódica derivada de una fuente durable.**

---

#### **4 La incidencia de la “condición de trabajo”.**

Como ya se indicó precedentemente, la Ley se limita a incluir como parte del beneficio gravado toda retribución por servicios personales. En el ámbito laboral nadie tiene duda que el pago por el empleador, de un modo directo o indirecto, de la renta del inmueble ocupado por el trabajador, se ajusta a la definición de remuneración. En este caso existe identidad de pareceres entre la perspectiva laboral y la jurisprudencia fiscal a la que nos hemos referido.

Sin embargo, no obstante darse objetivamente todas las circunstancias descritas, en determinados casos esos pagos pueden no tener el carácter de renta gravable porque no retribuyen el servicio, sino que lo hacen posible. Este matiz es importantísimo porque de él depende que los pagos califiquen o no como remuneración y, consiguientemente, si estamos o no frente a un beneficio que debe sumarse a la renta percibida en efectivo por el trabajador.

El supuesto excluyente puede presentarse cuando el pago de la vivienda constituye una

(1) DE DIEGO, Julio Arturo. *La Remuneración del Trabajador*. pp.175 y ss.

(2) GARCÍA, Manuel Alonso. *Curso de Derecho del Trabajo*. p.524.

“condición de trabajo”; es decir, cuando se trata de sumas de dinero u otros bienes entregados por el empleador para facilitar la actividad del trabajador (véase, sólo como referencia, el hoy derogado Decreto Supremo No.006-71-TR del 29 de noviembre de 1971).

Ahora bien, ¿en qué circunstancias la suma pagada por tal concepto deja de ser remuneración y se convierte en condición de trabajo? ¿Cómo podemos distinguir una hipótesis de la otra? Ello suele ocurrir cuando el lugar en que se presta el servicio hace indispensable que la vivienda sea proporcionada por el empleador, como sucede cuando el centro de trabajo está alejado de la zona urbana y, por lo tanto, el trabajador no podría cumplir con su labor si el empleador no le proporciona un lugar donde residir. En ese caso no nos encontraríamos frente a una retribución por los servicios personales brindados, sino ante un modo de hacer viable la prestación de los mismos. Si no se trata de una retribución, las sumas pagadas por tal concepto no tendrían la condición de renta.

Lo mismo puede decirse del caso de los guardianes de edificios de propiedad horizontal a quienes la “junta de propietarios” otorga el uso de determinada habitación. No se trata de un pago por los servicios sino de un medio que le permitirá cumplir con las labores que debe realizar. Similar situación se presenta cuando se destaca a un funcionario como jefe de una agencia ubicada en un lugar alejado. Sería imposible cumplir con el trabajo si el empleador no le proporciona vivienda, de manera que ésta resulta condición para la prestación de los servicios y no una remuneración por éstos.

En el caso del Perú, la Ley General de Minería, en su artículo 206 establece que los titulares de actividad minera están obligados a proporcionar a sus trabajadores que laboren en zonas alejadas de las poblaciones y a los familiares de éstos:

a) Facilidades de vivienda bajo cualquiera de las siguientes modalidades:

1. Viviendas adecuadas al trabajador y los familiares indicados en el presente artículo.

2. Facilidades de vivienda, exclusivamente para los trabajadores bajo un sistema que permita un número de días de trabajo por otros de descanso en un centro poblado”.

En tales circunstancias el otorgamiento de vivienda no implica mayor renta para el trabajador sino el cumplimiento de una condición de trabajo impuesta por la norma.

Digamos, de paso, que el acatamiento de esta norma, además de no suponer remuneración para el servidor, no impide que el egreso se considere como gasto deducible de la empresa para establecer su renta imponible. Se cumple allí, con plenitud, el “principio de causalidad” que exige el artículo 37 de la Ley, ya que, indudablemente, se trata de un gasto destinado a producir renta y mantener su fuente productora.

Similar situación se presenta en la legislación comparada cuando se obliga a todo empleador “que emplee más de cien obreros en trabajos rurales a darles alojamiento cómodo e higiénico”, como ocurre en México. Lo mismo sucede en Nicaragua, donde “los empleadores tienen la obligación de alojar a sus trabajadores gratuitamente, en casas higiénicas, de construcción segura y apropiada a las condiciones locales, cuando no haya poblado dentro del radio de 3 km. del lugar donde trabajan<sup>(3)</sup>”.

En resumen, todos los casos en los cuales la vivienda no se identifica con remuneración sino con “condición de trabajo”, el monto respectivo debe excluirse de la materia imponible. No nos encontramos allí frente a una ganancia periódica derivada de una fuente durable y, por ello, la suma percibida en cumplimiento de la referida condición de trabajo no es calificable como renta.

Puede considerarse que este temperamento ha sido recogido, de manera indirecta, por el artículo 34, inciso a de la Ley, al puntualizar que no se considerarán como retribución por servicios personales “las cantidades que perciba el trabajador

(3) CABANELLAS, Guillermo. *Contrato de Trabajo*. p.73.

por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto”.

Consecuentemente, si la naturaleza de la labor que realiza el trabajador o el lugar en que presta servicios amerita que se le proporcione vivienda directa o indirectamente, el egreso que ello implique no incidirá en forma alguna en la determinación de la materia imponible porque, en tal hipótesis, no se habría generado renta alguna por cuanto aquella no tendría naturaleza de remuneración.

A igual conclusión llegó hace unos años, en base a jurisprudencia de la época, el doctor Enrique Vidal Cárdenas (en un informe cuya copia ha tenido la gentileza de remitirme), señalando: “Si el empleador proporciona a su trabajador casa-habitación en inmueble de su propiedad, siempre que se vea obligado por mandato de la ley o por razón de la ubicación o modalidad del negocio, la renta ficta o calculada que corresponde a la casa ocupada por el empleado, no tiene el carácter de renta para el trabajador, o sea no se encuentra sujeta a los impuestos personales antes indicados”.

## 5 El uso de la vivienda propiedad del empleador.

En los casos citados precedentemente se producía, en definitiva, un desplazamiento de recursos del empleador al locador del inmueble habitado por el trabajador, bien de manera directa o en forma mediata pero significando siempre una ventaja patrimonial para el receptor de las rentas de quinta categoría o la entrega de vivienda era calificable como “condición de trabajo”.

¿La situación sería la misma si no ocurre tal desplazamiento de recursos sino sólo el disfrute por el trabajador de la vivienda de propiedad del empleador y, además, no se trata de “condición de trabajo”? Este derecho a usar la vivienda ¿es mensurable en dinero y constituye “remuneración” en el sentido que aquí interesa y, por lo tanto, el beneficiario deberá pagar el impuesto a la renta?

Una de las primeras cosas que nos informan los expertos en derecho laboral peruano es que no existe precedente en que se haya considerado este “derecho de uso” como parte de los importes sobre los que debe calcularse la compensación por tiempo de servicios, no obstante que doctrinariamente se trata de una forma de salario, como se desprende de las citas siguientes:

“Al salario en especie se alude el mismo artículo 37 (de la Ley del Contrato Trabajo española), que recoge entre los elementos componentes del salario algunos -uso de casa habitación, agua (...) y conceptos semejantes- que constituyen o integran verdaderas manifestaciones del salario en especie<sup>(4)</sup>”.

“Todo salario que no es dinero en especie (...). Encuadra aquí la entrega de alimentos, vestimenta (...) y sobre todo el goce del uso de la habitación<sup>(5)</sup>”.

“Otro tanto ocurre cuando el inmueble ocupado por el trabajador es de propiedad del empleador. La prestación en especie existe y se deberá estimar el valor locativo a fin de precisar la prestación salarial recibida por el trabajador, y con el objeto de efectuar los aportes y contribuciones pertinentes<sup>(6)</sup>”.

“Por ello, no es contrario a la ley fijar un valor a la vivienda que se provee al trabajador, el que sumado a lo que se otorga en dinero constituirá el salario total de éste<sup>(7)</sup>”.

Ahora bien, asumiendo como premisa que el uso de la vivienda de propiedad del empleador nos sitúa frente a una retribución de servicios y, consecuentemente, configura una renta, surge de inmediato otra interrogante. Para fines del

(4) GARCÍA, Manuel Alonso. Op.cit.; pp.524 y ss.

(5) KROTOSCHIN, Ernesto. *Instituciones del Derecho del Trabajo*. pp. 477 y ss.

(6) DE DIEGO, Julio Arturo. *La remuneración del trabajador*. pp.175 y ss.

(7) GUSTAVO, Raúl. *Contrato de Trabajo*. Buenos Aires, 1981.

impuesto ¿cómo se determina el importe de la misma?

Específicamente para el caso de las rentas de quinta categoría, el artículo 40 del reglamento de la Ley precisa: “El empleador deberá incluir toda compensación en especie que constituya renta gravable y deberá computarla por el valor del mercado que corresponda atribuirles”.

En principio encontramos dicho valor en los artículos 31 y 32 de la Ley, pero debe observarse que estas normas han sido diseñadas para el caso de transferencia de bienes y no para el uso de los mismos, por lo que sólo podríamos recurrir a ellas si la remuneración en especie consiste en desplazar la propiedad de activos de la empresa al trabajador, pero no resultan de gran ayuda si se trata del derecho a usar inmuebles del empleador.



En nuestra opinión la respuesta se encuentra contemplada en la propia Ley que de manera reiterada (incluso históricamente) señala que los inmuebles producen una renta equivalente al 6% del valor de autovalúo del bien. Es cierto que la denominada “renta ficta” sólo ha sido prevista para el caso de predios “cuya ocupación hayan cedido

sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado”, pero a falta de otra referencia específica, nada impide remitirse a ese concepto (véase el artículo 23 de la Ley).

Creemos que ello es así, aún cuando en el caso que nos ocupa la cesión no podría calificarse como realizada a título gratuito, ya que el supuesto es que el usuario presta servicios al propietario y que, por ello, el uso de la vivienda forma parte de la remuneración del trabajador. Es más, podrían plantearse dos objeciones: de un lado sostener que la “renta ficta” sólo es aplicable tratándose de rentas de primera categoría; es decir, cuando el propietario es una persona natural y, por otra parte, que el 6% del valor del predio es sólo presunción *juris tantum* y que el hecho de existir relación laboral constituiría la prueba en contrario a que alude el reglamento de la Ley, cuando señala:

“Salvo prueba en contrario se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios (...) cuando se encuentren ocupados (...) (por) persona distinta al propietario” (artículo 13.a.5).

No obstante, teniendo en cuenta que la Ley fija un parámetro absolutamente razonable, nosotros consideramos que no existe inconveniente legal alguno para remitirse al 6% del importe declarado en el autovalúo para fines del impuesto predial, por cuanto no existiría razón alguna para considerarlo como un monto adecuado si el usuario es un tercero y, en cambio, objetarlo si dicho usuario es un trabajador del propietario. Estimamos que la aplicación de dicho porcentaje evita discusiones innecesarias pues en nuestra tradición jurídica ello constituye un valor entendido y plenamente aceptado.

Sin embargo como una consideración meramente lateral y que excede el propósito de este artículo, cabría señalar que si sostenemos que el uso de la vivienda constituye remuneración, idéntico criterio tendría que seguirse respecto del uso de otros bienes. Así, por ejemplo, si un automóvil

aparece en el activo de una empresa y es usado por un funcionario de la misma, este trabajador ¿está percibiendo una mayor remuneración por los servicios que presta y, consecuentemente, debe computarla para establecer una renta gravable? Aquí existe una dificultad evidente, en especial para la fiscalización ya que si el auto es utilizado para que el funcionario se movilice en cumplimiento de sus obligaciones laborales, el uso del auto se acerca más a una “condición de trabajo” que a una remuneración y, por lo tanto, no daría lugar a la aplicación del tributo.

En cambio, si el auto es usado incluso fuera de las horas de trabajo y para actividades no ligadas con la prestación del servicio laboral, el disfrute de este bien ¿tiene carácter de renta? ¿Si la empresa asume los gastos de mantenimiento y combustible del vehículo, deben estos importes incluirse como renta del trabajador? En este caso, resultaría bastante arduo, además, cuantificar la renta; es decir, calcular la suma que, se supone, constituye la retribución del funcionario. No conocemos de ningún precedente en que el uso del automóvil de propiedad de la empresa haya sido considerado -laboral o tributariamente- como remuneración, probablemente porque en la mayoría de los casos el vehículo se entrega para que el trabajador pueda cumplir sus labores de manera más adecuada; es decir, la entrega en uso configuraría una “condición de trabajo” y no una remuneración de manera que no tratándose de renta el tributo sería inaplicable.

## **6 Arrendamiento al trabajador de vivienda de propiedad del empleador.**

Nosotros consideramos que en este caso no existiría renta alguna porque el trabajador no disfruta de la vivienda como parte de su retribución sino que, por el contrario, paga por ella como podría hacerlo respecto de cualquier otra que hubiera alquilado a un tercero. La circunstancia de que el propietario del inmueble sea, a la vez, su empleador no modifica en absoluto la situación tributaria, pues la Ley no contiene ninguna restricción o presunción especial para esta eventualidad y, por lo tanto, en este caso será suficiente que el arrendamiento que pague el inquilino no sea inferior a la renta mínima exigida por el artículo 23 de la Ley. Es interesante anotar que el arrendamiento mínimo (6% del valor de autovalúo del predio) constituye una presunción que también es aplicable cuando el propietario es una persona jurídica o empresa, de manera que no existe ningún impedimento para recurrir a ella cuando el empleador (propietario) alquila el bien al trabajador (arrendatario).

En la hipótesis descrita no existe remuneración desde el punto de vista laboral y, consecuentemente tampoco desde el ángulo impositivo ya que aquél incide en éste, según se ha visto. Por lo tanto, los hechos reseñados no generan la obligación de pagar impuesto a la renta en cabeza del trabajador, aun cuando -desde luego- la empresa deberá sumar los alquileres así percibidos a sus demás ingresos para establecer finalmente su renta neta de tercera categoría. <sup>41</sup>