

LOS GASTOS DE PERSONAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO LABORAL TRIBUTARIO

STAFF COSTS FROM THE PERSPECTIVE OF LABOR TAX LAW

Mauro Ugaz Olivares*
Alejandra Alvarado Prentice**

Nowadays, the extensive development of Tax Law has left no branch of Law to remind out of its influence, Labor Law not being any exceptions. In fact, some Labor Law institutions such as remuneration and utilities can have important tributary consequences.

Because of this link, the author, in the present article, makes a tributary analysis of Labor Law, reflecting on aspects related to personnel costs and their tax implications.

KEY WORDS: *Compensation; income; taxation; personnel costs; tax deductibility.*

En la actualidad, el amplio desarrollo que ha tenido el Derecho Tributario hace que no haya rama del Derecho que no se relacione en algún punto con éste, no siendo el Derecho Laboral una excepción. Así, algunas instituciones laborales como la remuneración y las utilidades pueden, asimismo, tener importantes consecuencias tributarias.

En vista de esta relación, el autor, en el presente artículo, realiza un análisis tributario del Derecho Laboral, reflexionando sobre temas relacionados al gasto de personal y sus implicancias tributarias.

PALABRAS CLAVE: *Remuneración; renta; tributación; gastos de personal; deducibilidad fiscal.*

* Abogado. Profesor de Derecho Laboral de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Senior Manager de Ernst & Young Perú.

** Estudiante del Octavo Ciclo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

I. INTRODUCCIÓN

Existe una inevitable relación entre el Derecho del Trabajo y el Derecho Tributario. Es claro que los empleadores otorgan una serie de beneficios y pagos a favor de su personal, obteniendo estos últimos ingresos que le permiten subsistir y tener mejores condiciones de vida. Sin embargo, tal fórmula presenta dos intereses contrapuestos: Al empleador le interesará saber si tales beneficios podrán ser descontados de los ingresos que obtuvo y si son gravados con los impuestos a las ganancias (deducibilidad); a los trabajadores, por el contrario, les llamará la atención saber qué tributos gravan sus ingresos y, con ello, conocer el pago neto que le corresponderá.

En tal escenario, resulta indispensable comprender y diferenciar los conceptos y tratamientos que se aplican en ambas ramas, en lo que corresponde a los ingresos que perciben los trabajadores.

En el presente artículo, analizaremos los conceptos básicos sobre renta y remuneración, así como el tratamiento tributario que reciben los ingresos laborales destinados al personal de acuerdo a la legislación peruana vigente.

II. ALGUNAS NOCIONES PREVIAS: LOS CONCEPTOS DE REMUNERACIÓN Y RENTA

A. Remuneración

El Artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobada por Decreto Legislativo 728 [en adelante, LPCL] define remuneración como “el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición”¹.

Como se puede desprender de lo anterior, para que un concepto sea considerado como remunerativo, es esencial que presente un carácter contraprestativo. Es decir, que la retribución percibida por el trabajador sea por la puesta a disposición del trabajador o por la prestación de sus servicios.

Añade la norma que la remuneración puede ser otorgada en dinero o en especie, sin im-

portar la definición o forma en la que haya sido brindada y que sea de libre disposición del trabajador.

Por su parte, el artículo 7 de la LPCL prevé que “no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 650”.

De ese modo, los conceptos que no son considerados remuneración se encuentran listados en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 650 [en adelante, Ley de CTS], entre los cuales destacan las condiciones de trabajo, las gratificaciones extraordinarias, la participación en las utilidades, entre otros.

Asimismo, se debe tener en consideración el incremento, ahorro o ventaja patrimonial que recibe el trabajador como resultado de la percepción del beneficio. La remuneración es una manifestación del carácter productivo que conlleva las relaciones laborales, donde el servicio ofrecido por el trabajador es susceptible de originar un impacto favorable –de aumento o de conservación– en su patrimonio. Así también lo prevé el inciso i) del artículo 19 de la Ley de CTS, el cual señala que no constituyen remuneración los “montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial [...]”.

Conforme a lo anterior, los ingresos percibidos por el trabajador por sus servicios que sí generen un incremento de su patrimonio o una ventaja patrimonial deberán ser considerados como conceptos remunerativos.

En ese sentido, para que un beneficio tenga carácter remunerativo deberá:

- a) Otorgarse como contraprestación por el trabajo realizado. Es decir, tener naturaleza contraprestativa;
- b) ser de libre disposición; y

¹ Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo 003-97-TR.

- c) constituir una ventaja patrimonial para el trabajador.

Cumplidos con los requisitos antes señalados, nos encontraremos ante un concepto remunerativo, salvo que este se encuentre legalmente excluido².

En el ámbito del Derecho Tributario, diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal han empleado la doctrina y legislación laboral para definir al concepto de remuneración. Señalan que “la remuneración es la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que este realiza a su favor, y la subordinación es entendida como el vínculo jurídico del que derivan las facultades de dirección del empleador y la correlativa obligación del trabajador de acatar dichas indicaciones, contando el empleador con poderes disciplinarios y sancionadores en virtud de la relación de dependencia”³.

La relevancia de definir a un concepto como remunerativo o no recae en su inclusión dentro de la base de cálculo de tributos y aportes que gravan a los conceptos remunerativos o de los beneficios legales que se derivan del contrato de trabajo, como veremos más adelante.

1. El concepto de renta

De acuerdo a lo señalado por Juan R. García Mullín⁴, las teorías más importantes para establecer el concepto de renta son: (i) La teoría de la renta-producto; (ii) la teoría del flujo de la riqueza; y (iii) la teoría del consumo más incremento patrimonial. Para efectos de lo que nos interesa comentar en este artículo, nos enfocaremos únicamente en la teoría de la renta-producto o teoría de la fuente, desarrollada por el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF [en adelante, LIR], el cual señala que “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas

que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, serán gravadas por el impuesto a la renta”.

Bajo esta definición, resulta importante resaltar que el producto del capital y del trabajo debe provenir de una fuente durable; es decir, que el mismo no se agote en la producción de la renta, sino que la sobreviva. Por otro lado, la característica de ser susceptible de generar ingresos periódicos se refiere a que la fuente debe quedar en la condición potencial de seguir produciendo mayor riqueza.

Dentro del concepto de la renta-producto, podemos ubicar a las rentas del trabajo prestado en relación de dependencia, las cuales se encuentran clasificadas por la LIR como rentas de quinta categoría⁵. De acuerdo a esta norma, son rentas de quinta categoría aquellas obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia y, en general, toda retribución por servicios personales. Es importante resaltar que, para efectos de considerar un ingreso como renta de quinta categoría, basta que este haya sido obtenido como contraprestación de un servicio dependiente, sin que este tenga necesariamente la naturaleza de remunerativo –pues, como se señaló en el primer punto, un concepto será remunerativo siempre que calce en la definición de remuneración y no se encuentre excluido legalmente–, por lo cual no se debe confundir el concepto de renta del trabajo con el de remuneración.

Como ha reiterado la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] en diversos informes, “para determinar el impuesto a la renta proveniente de las rentas del trabajo se debe considerar la totalidad de los ingresos percibidos en un ejercicio gravable por el trabajador (contribuyente) por los servicios personales que presta en relación de dependencia, sin importar la denominación de dichos ingresos”⁶. Asimismo, en el Informe 59-2011-Sunat/2B0000, publicado el 25 de mayo de 2011, la Sunat señaló que

² No son considerados como conceptos remunerativos aquellos señalados en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo 001-97-TR.

³ Resolución del Tribunal Fiscal 08482-10-2013. p. 3.

⁴ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. “Manual de Impuesto a la Renta”. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria. 1980. pp. 13-23.

⁵ Artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF.

⁶ Informe 67-2011-SUNAT/2B0000 del 6 de junio de 2011.

“los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial que provienen del trabajo personal prestado en relación de dependencia se encuentran gravados por el Impuesto a la Renta, salvo que correspondan a los conceptos detallados en el artículo 18 de la LIR”. En este último punto se hace referencia a los ingresos inafectos al impuesto, señalados taxativamente por el artículo 18 de la LIR, así como las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales, las compensaciones por tiempo de servicios, las rentas vitalicias y pensiones que tienen su origen en el trabajo personal o los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.

Por otro lado, si bien los conceptos de renta y remuneración no son coincidentes, la jurisprudencia tributaria ha establecido como criterio para determinar las rentas de quinta categoría la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, definidos por la legislación laboral peruana. De esta forma, en diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, se ha establecido que para determinar la existencia de una relación laboral y, en consecuencia, gravar los ingresos producto de ella, debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales, como lo son la prestación personal de servicios, el pago de una remuneración y la existencia de subordinación conforme al principio de primacía de la realidad⁷. Asimismo, hace énfasis en que no basta que en el contrato se establezcan los elementos de la relación laboral, sino que estos deben ser verificados por la Administración Tributaria⁸.

Sobre la base de lo señalado en los párrafos previos, podemos concluir que todo ingreso ocasionado por la prestación personal de un servicio dependiente califica como renta de quinta categoría para la LIR, salvo que se encuentre inafecto por la misma ley. Asimismo, para determinar el origen de la renta de quinta categoría, que es la relación laboral, se deben identificar los elementos establecidos por el Derecho Laboral, que son la existencia de una prestación personal de servicios, remunerada y subordinada, teniendo en consideración el principio de primacía de la realidad.

III. REGLAS PARA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONCEPTOS REMUNERATIVOS

De acuerdo a nuestra legislación, para que un enriquecimiento calificado como renta genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de vinculación o conexión con el país. Dicha vinculación se establece en base al criterio personal o subjetivo –el cual atiende a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria–, como su nacionalidad o domicilio, y el criterio de la fuente de la renta u objetivo –que implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico–, como la ubicación territorial de la fuente⁹.

Para determinar si un fenómeno genera o no Impuesto a la Renta, debe analizarse alguna cualidad personal del perceptor de la renta, como el domicilio. En nuestro país, este es determinado en función al número de días de permanencia en el territorio peruano.

Por otro lado, a efecto de determinar la fuente, de acuerdo al criterio de territorialidad u objetivo, existen diversos criterios adoptados por la LIR. En el caso específico que nos incumbe –las rentas del trabajo–, el criterio para determinar la fuente de la renta es el lugar de la realización o prestación de los servicios. Este criterio atribuye la fuente de la renta al lugar donde se ejecuta el servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado.

A. La tributación de los trabajadores domiciliados en Perú

De acuerdo al artículo 6 de la LIR, “se encuentran sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas obtenidas por contribuyentes domiciliados en el Perú, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora”¹⁰.

En cambio, los contribuyentes no domiciliados en Perú sólo se encuentran gravados sobre sus rentas de fuente peruana.

⁷ Resolución del Tribunal Fiscal 2262-2-2003 del 29 de abril de 2003.

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal 6760-1-2004 del 10 de setiembre de 2004.

⁹ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Op. cit. pp. 127-128.

¹⁰ Artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF.

En el caso particular de los trabajadores se aplica el mismo criterio establecido por la LIR. Es decir, que toda persona natural que sea considerada como domiciliada fiscal en Perú se encontrará obligada a pagar el impuesto a la renta sobre sus ingresos de fuente mundial –renta de fuente peruana y extranjera– mientras que una persona no domiciliada se encontrará gravada con el impuesto únicamente sobre sus rentas de fuente peruana¹¹.

Para determinar la condición de domiciliado de un contribuyente, se debe analizar si la persona natural es de nacionalidad peruana y el número de días de permanencia en el Perú. En principio, se presume que toda persona natural de nacionalidad peruana que tenga domicilio en el país es considerada como domiciliada fiscal. No obstante, existen dos supuestos en los cuales la persona puede perder el domicilio en Perú, los cuales serán explicados más adelante.

En el caso de las personas naturales extranjeras, serán consideradas como domiciliadas en el país luego de haber permanecido más de ciento ochenta y tres días calendario durante un período cualquiera de doce meses. Cabe señalar que el cambio de condición se hace efectivo a partir del primero de enero del año siguiente en que se cumplió el requisito. En otras palabras, si un extranjero llega al Perú el 15 de julio de 2013 y permanece de forma ininterrumpida en el país, cumplirá los ciento ochenta y tres días de permanencia en enero de 2014. En consecuencia, será considerado como domiciliado fiscal en Perú a partir del primero de enero de 2015. En cambio, si el extranjero llega al Perú el 15 de junio de 2013 y no sale del país durante todo el año calendario, cumplirá los ciento ochenta y tres días de permanencia dentro de territorio peruano en diciembre de 2013 y, en consecuencia, calificará como domiciliado fiscal a partir del primero de enero de 2014.

Como se señaló en la introducción del tercer punto, la condición de domiciliado de un contribuyente determina la atribución de la potestad tributaria. No obstante, además de definir el domicilio del contribuyente, se debe analizar cuáles son las rentas que se encuentran gravadas con el impuesto. Si bien sabe-

mos que una persona domiciliada se encuentra obligada a pagar el Impuesto a la Renta sobre sus ingresos de fuente mundial, y una no domiciliada sobre sus rentas de fuente peruana, es necesario definir estas rentas. Cabe precisar que nos referiremos únicamente a las rentas del trabajo.

El artículo 9 de la LIR dispone una lista de ingresos que califican como renta de fuente peruana. Con relación a las rentas del trabajo, la Ley adopta el criterio de territorialidad, lo cual supone que todo ingreso percibido por el trabajo personal prestado dentro del territorio peruano constituye renta de fuente peruana. En ese sentido, todo servicio personal, en relación de dependencia, prestado por un trabajador dentro del Perú, tenga o no la condición de domiciliado fiscal, calificará como renta de fuente peruana, en específico como renta de quinta categoría y, en consecuencia, se encontrará gravado con el impuesto a la renta.

La tasa aplicable al impuesto de las personas naturales domiciliadas sobre sus rentas de quinta categoría es la escala progresiva acumulativa de 15%, 21% y 30%, aplicando previamente una deducción de siete Unidades Impositivas Tributarias¹².

B. Personas naturales no domiciliadas

De acuerdo a lo mencionado en el punto anterior, toda persona natural extranjera es considerada como no domiciliada fiscal hasta que cumpla con el requisito para adquirir el domicilio en nuestro país. Por otro lado, se presume que toda persona con nacionalidad peruana es domiciliada en nuestro país, a menos que se encuentre en cualquiera de los siguientes escenarios: (i) Permanezca fuera de territorio peruano por más de ciento ochenta y tres días, en un período cualquiera de doce meses; o (ii) salga del país de forma definitiva y obtenga la residencia en el extranjero.

En el primer escenario, la pérdida del domicilio se hará efectiva a partir del primero de enero del año siguiente del cumplimiento del día ciento ochenta y cuatro (se aplican las mismas reglas de las obtención del domicilio explicadas en el punto anterior). En cambio, la particularidad

¹¹ Artículo 5, incisos a) y b) del Decreto Supremo 122-94-EF [Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta].

¹² Artículo 53 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF.

del segundo escenario es que la pérdida de residencia es de forma inmediata, tan pronto se cumplen con los requisitos de salir del país de forma definitiva y adquirir la residencia en el exterior. Cabe señalar que la LIR establece que la adquisición de la residencia en el extranjero podrá acreditarse o con la obtención de la calidad migratoria de residente, de acuerdo a la legislación extranjera, o con la firma de un contrato de trabajo con la empresa del extranjero, el cual debe ser de un plazo superior a dos años y legalizado en el consulado peruano del exterior.

Los no domiciliados tienen la obligación de pagar el Impuesto a la Renta sobre sus rentas de fuente peruana debido a la aplicación del principio de territorialidad. En ese sentido, los no domiciliados que perciban ingresos por el trabajo personal prestado dentro de Perú, deberán pagar el Impuesto a la Renta –al tratarse de rentas de quinta categoría– aplicando la tasa del 30% sin derecho a ninguna deducción.

C. Deducibilidad de gastos al personal

El artículo 37 de la LIR establece que, para determinar la renta neta de tercera categoría, se deducen de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto no se encuentre expresamente prohibida por esta Ley. Además, es necesario que el gasto cumpla con ciertos principios para que pueda ser deducido: Causalidad, proporcionalidad, razonabilidad y normalidad. Adicionalmente, la deducción de los gastos de personal exige que, además, se cumpla con el principio de generalidad en ciertos casos. Procederemos a desarrollar brevemente estos principios, especialmente el de generalidad, el cual se aplica para las rentas que nos incumben en este artículo.

El **principio de causalidad** es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Los gastos son todos aquellos desembolsos que provienen del curso de las actividades ordinarias de la empresa, que pueden ser costos de ventas, remuneraciones, entre otros. No obstante, también pueden ser aquellos que, sin ser cotidianos o recurrentes, responden a decisiones empresariales vinculadas directa o indirectamente a la generación

de ingresos, siempre y cuando su deducción no se encuentre expresamente prohibida por ley. Por otro lado, la generación de renta es la obtención de cualquier beneficio empresarial dentro del campo de aplicación del Impuesto a la Renta, mientras que el mantenimiento de la fuente es todo desembolso incurrido para mantener los activos empresariales en un adecuado nivel productivo¹³. De acuerdo a pronunciamientos del Tribunal Fiscal, este principio es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.

Debido a su carácter amplio, para cumplir con el principio de causalidad deberán aplicarse criterios adicionales, como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio (principio de normalidad) o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones (principio de proporcionalidad), entre otros¹⁴.

El **principio de normalidad** implica que los gastos necesarios para producir y mantener la fuente deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada. Empero, no sólo deben considerarse los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de la actividad empresarial, sino también aquellos que directa o indirectamente tengan como finalidad la generación de beneficios para la empresa.

Por otro lado, el **principio de proporcionalidad** es entendido como un criterio cuantitativo vinculado con la relación entre el volumen de ventas o prestación de servicios y el gasto realizado. Es decir, debe haber una correspondencia entre el gasto que se quiere deducir y los ingresos de la empresa. Esta posición es sostenida por el Tribunal Fiscal, como se menciona en la Resolución del Tribunal Fiscal 4213-1-2007, respecto a que “la razonabilidad del pago de gratificaciones extraordinarias debe establecerse en función de la relación existente entre aquellas y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio”.

El **principio de razonabilidad** también alude a que debe existir una relación “razonable” entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad, el mismo que debe estar destinado a producir y mantener la fuente productora de renta.

¹³ FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. “Las Deducciones del Impuesto a la Renta”. Lima: Palestra. 2005. p. 25.

¹⁴ Resolución del Tribunal Fiscal 710-2-99, del 25 de agosto de 1999. p. 2.

Finalmente, el **principio de generalidad** prevé que los gastos deben ser “generales”, en el caso de los gastos señalados en los incisos I) y II) del artículo 37 de la LIR. El beneficio otorgado a los trabajadores debe ser de carácter “general”; esto es, para todos los trabajadores o para una categoría de los mismos, teniendo en cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Los incisos I) y II) del artículo 37 de la LIR hacen referencia a los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y cualquier retribución en virtud del vínculo laboral con los trabajadores y con motivo del cese, así como a los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos. Si bien estos gastos no tienen una relación directa con la generación y mantenimiento de la fuente de la renta, pueden cumplir con esta finalidad, de forma indirecta dado que los beneficios otorgados a los trabajadores, quienes son la fuerza de trabajo de la empresa, influyen en el desarrollo de sus actividades.

Es por ello que se puede afirmar que estos gastos tienen una relación indirecta con la generación y mantenimiento de la fuente. Tal como Roque García Mullín ha señalado respecto de los denominados gastos asistenciales a favor del personal, “las empresas hacen dichos gastos en procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones [...] brindándoles ventajas adicionales que los interesen en el mantenimiento de sus puestos y en un adecuado rendimiento [...]. Esta finalidad, que vincula a los gastos de que se trata con la obtención de renta, es la que permite, en una interpretación amplia, encuadrarlos en el principio de causalidad, y es por ello que normalmente las legislaciones afirman su carácter de deducibles”¹⁵.

Cabe resaltar que, con respecto al principio de generalidad, éste no se debe relacionar necesariamente en función al beneficio obtenido por trabajadores de rango o condición similar, de tal modo que puede ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla el mencionado principio. Este criterio ha sido afirmado por el Tribunal Fiscal en pronuncia-

mientos similares, al señalar que “la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad”¹⁶ [sic].

IV. CASOS ESPECÍFICOS

Como hemos desarrollado, el concepto de renta no es igual al de remuneración. Califican como rentas de quinta categoría tanto conceptos remunerativos como no remunerativos. A continuación, desarrollaremos el tratamiento a diversos pagos que se otorgan a los trabajadores y que se han vuelto cada vez más recurrentes.

A. Gastos a favor del trabajador no domiciliado

Hoy en día, debido a la globalización de la fuerza de trabajo, es común el destaque de trabajadores a nivel internacional. Ello implica que las empresas diseñen políticas globales de asignaciones internacionales para sus trabajadores. Como parte de dichas políticas, el empleador asume los gastos de su trabajador, así como los de su cónyuge e hijos, por conceptos como: i) Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo; ii) alimentación y hospedaje durante los tres primeros meses de residencia en el país; iii) transporte al país e internación del equipaje y menaje de casa al inicio del contrato de trabajo; iv) pasajes a su país de origen por vacaciones; y, v) transporte de salida del país del equipaje y menaje de casa al término del contrato. Para desarrollar el tratamiento de este caso, partiremos de la premisa que el trabajador contratado en el exterior tiene la condición de no domiciliado fiscal.

En primer lugar, determinaremos si estos pagos califican como mayor remuneración. Para ello, debemos analizar si tienen naturaleza contraprestativa y si son de su libre disposición. Como hemos señalado, los pagos realizados por la empresa son otorgados al trabajador con ocasión de su destaque al extranjero. Es posible argumentar que estos pa-

¹⁵ GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. “Manual del Impuesto a la Renta”. CIET Documento 872. Buenos Aires. 1978. p. 167.

¹⁶ Resolución del Tribunal Fiscal 019604-10-2011.

gos no generan una ventaja patrimonial para el trabajador, ya que la finalidad de la entrega del beneficio es distinta a la de retribuir los servicios prestados por el trabajador. Se trata de gastos que tienen por finalidad propiciar la realización de una actividad que va a desarrollarse fuera de la residencia habitual del colaborador. Además, no son de su libre disposición, pues se encuentran destinados exclusivamente a cubrir gastos de viaje (pasajes), la mudanza internacional y las implicancias de ser trasladado al extranjero.

Consideramos que, en tanto los beneficios sean indispensables para el desarrollo de la actividad del trabajador, no deben ser considerados como mayor remuneración; sin embargo, ¿Estos pagos califican como renta de quinta categoría?

De acuerdo a la definición de renta de quinta categoría que hemos desarrollado, ésta se refiere a toda retribución percibida por servicios personales. No obstante, el artículo 34 de la LIR señala que “no se considerarán renta de quinta categoría las cantidades que perciba el servidor 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”¹⁷. Por su parte, el inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la LIR precisa que:

“No constituyen renta gravable de quinta categoría:

1. Las sumas que se paguen al servidor que, al ser contratado fuera del país, tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes:
 - 1.1. Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo.
 - 1.2. Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.

- 1.3. Transporte al país e internación del equipaje menaje de casa al inicio del contrato.
- 1.4. Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo.
- 1.5. Transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa al término del contrato”.

Añade la norma que es necesario, para tal inafectación, que en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente deberá constar que tales gastos serán asumidos por el empleador¹⁸.

Finalmente, debemos analizar si este gasto cumple con los principios requeridos para deducir el gasto de la renta bruta. En ese sentido, el gasto debe cumplir con el principio de causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad.

Existe una necesaria relación entre los gastos de la empresa originados en la compra de pasajes, los pagos de hospedaje y de mudanza internacional del trabajador, y la generación o el mantenimiento de la fuente de la renta, en la medida que estos pagos se realizan por el destaque de un trabajador al extranjero. Dichas transferencias son necesarias usualmente debido a la experiencia o conocimiento que tiene el trabajador, el cual será utilizado en la empresa vinculada del país de destino.

Por otro lado, en tanto el gasto sea razonable con la finalidad y proporcional a los ingresos de la empresa, cumplirá con los principios para la deducibilidad del gasto. Además, consideramos que, en aplicación del inciso I) del artículo 37 de la LIR, estos beneficios son considerados como bonificaciones entregadas al personal en virtud del vínculo laboral existente. Por lo tanto, de pactarse el otorgamiento de dichos beneficios dentro de las políticas de asignaciones internacionales y en los contratos de trabajo, podrá aplicarse el principio de generalidad.

¹⁷ Artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF.

¹⁸ Inciso c) del artículo 20 del Decreto Supremo 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es preciso mencionar que la situación será distinta en caso se trate de un trabajador extranjero (domiciliado o no domiciliado) que sea destacado en el Perú por su empleador domiciliado en el extranjero y mantenga un vínculo laboral con éste, pues en ese escenario los ingresos sí calificarán como renta de quinta categoría, ya que nos encontramos ante un supuesto distinto al planteado por la normatividad peruana.

B. *Stock options* (opciones de compra de acciones)

Es usual que cada vez más empresas busquen incentivar la permanencia de sus trabajadores directivos mediante el otorgamiento de acciones de la compañía. Este mecanismo consiste, por lo general, en brindar a los trabajadores opciones de compra de acciones (*stock options*) a un precio previamente determinado, el cual usualmente es inferior al de su cotización en la fecha del ejercicio de la opción, luego de cumplir un determinado período de permanencia o de obtener las metas planteadas. Además de retener al trabajador, lo que se busca es involucrarlos más intensamente en la gestión y dirección de la empresa, así como con la marcha del negocio a fin de propiciar mayores ganancias para la compañía y generarles un mayor compromiso con ella.

El otorgamiento de *stock options* no cuenta con una regulación específica en el Perú. No obstante, en función de sus características, podemos determinar si es que tienen naturaleza remunerativa. Como hemos mencionado en el párrafo anterior, el acuerdo de otorgar opciones de compra de acciones a los trabajadores tiene como condición que éstos permanezcan un tiempo determinado en el puesto de trabajo o que cumplan con ciertas metas pactadas. En ese sentido, los *stock options* son de carácter contraprestativo, pues son otorgados a cambio del servicio prestado por el trabajador. Por otro lado, este beneficio, al no ser pagado en efectivo, constituye un pago en especie al trabajador.

Finalmente, son de libre disposición, pues el trabajador puede decidir qué hará con las acciones (o con su valor) y, además, implican un incremento de su patrimonio, por lo que las

opciones de compra de acciones califican como un concepto remunerativo. Como tal, debe ser considerado como base de cálculo para los tributos que gravan los conceptos remunerativos.

En vista de que los *stock options* son una compensación en especie obtenida por el trabajador por sus servicios personales, califican como renta de quinta categoría de acuerdo al artículo 34 de la LIR. Corresponde que el empleador registre el beneficio otorgado en la planilla del trabajador y efectúe la retención del impuesto a la renta correspondiente.

Por otro lado, el empleador se encuentra facultado a deducir el gasto por el beneficio otorgado de su renta bruta de tercera categoría debido a que éste califica como renta de quinta categoría. Tal como lo establece el inciso v) del artículo 37 de la LIR, son deducibles aquellos gastos que constituyan, para su perceptor, rentas de quinta categoría, siempre que hayan sido pagados dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada. Se debe aplicar la regla del mencionado artículo para que el gasto sea deducible. Es decir, debe cumplir con los principios de causalidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Lo anterior se ha ratificado con la Resolución del Tribunal Fiscal 17792-8-2012, la cual prevé que estos beneficios “corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquella”. El Tribunal concluye que estos pagos “tienen naturaleza remunerativa, resultan deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta conforme a lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta”¹⁹.

C. Gratificaciones extraordinarias

Conforme al inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, no se consideran remuneraciones computables las gratificaciones extraordinarias

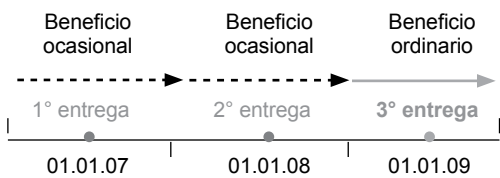
¹⁹ Ver: <http://www.infocapitalhumano.pe/noticias-y-movidas.php?id=1805&t=resolucion-del-tribunal-fiscal-sobre-stock-options>.

rias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador.

De la definición antes expuesta, se desprende que existen dos elementos necesarios para que la gratificación extraordinaria se configure y el pago realizado por tal concepto no califique como remuneración: (i) Que sea ocasional o extraordinario; y, (ii) que sea otorgado a título de liberalidad.

La gratificación será extraordinaria u ocasional cuando su pago no se realice de forma periódica en el tiempo. Nuestra jurisprudencia ha establecido que tal beneficio deja de ser extraordinario cuando es entregado, cuando menos, en dos oportunidades durante dos años consecutivos, independientemente del monto, fecha o condiciones del pago¹¹. La consecuencia de esto es que la tercera entrega del pago es obligatoria y remunerativa.

Lo anterior podemos advertirlo en el cuadro adjunto:



El otro elemento es que la gratificación sea entregada en forma libre. Es decir, a título de liberalidad. Esto significa que debe realizarse con ánimo de donación y no de retribuir los servicios. De esa forma, todo pago que se realice por el desempeño del trabajador, como la productividad, la puntualidad, la asistencia, los resultados en sus evaluaciones, etcétera, no podrán ser otorgados a través de una gratificación extraordinaria por ser otorgados con motivo de los servicios brindados por los trabajadores.

Es recomendable que las reglas para acceder al reconocimiento económico y las características del mismo (pago único, liberal, extraordinario, vigencia, etcétera) se encuentren en una directiva o política interna de la compañía. Cabe señalar que las reglas para acceder

al reconocimiento económico no deberán referirse a la productividad o desempeño del trabajador, aunque sí será posible que se relacione con la vigencia de su contrato de trabajo (por ejemplo, sí sería posible que el beneficio se entregue a todos aquellos trabajadores que tengan una relación laboral vigente al momento de la entrega del reconocimiento).

De acuerdo a la Corte Suprema, se entiende por liberalidad a toda entrega que se realice a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional: “Que el recurrente [...] alega que la Sala ha entendido el sentido de liberalidad al acto de la entrega de una suma de dinero a favor del demandante al momento de su cese, sin tener en cuenta [...] que la entrega sea pura, simple e incondicional, siendo que [...] la correcta interpretación de la norma denunciada es que esta impone como condición para la compensación, que la suma de dinero entregada al cese del trabajador debe ser a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional”¹².

Por su parte, el Tribunal Fiscal adoptó un criterio similar al de la Corte Suprema, al considerar que un beneficio se entrega a título de liberalidad cuando este se efectúa sin que exista una motivación determinada o alguna obligación legal o contractual de hacerlo¹³.

Asimismo, el Tribunal Fiscal considera que un beneficio se entrega a título de liberalidad cuando no está vinculado con la productividad: “Que, [...] las gratificaciones extraordinarias son conceptos no remunerativos, por lo que [...] se debe[n] verificar dos aspectos: La liberalidad o unilateralidad en la iniciativa de su entrega y el carácter extraordinario de su pago. Que [...] para que mantenga dicha condición, no debería estar vinculada a una productividad determinada o a otra condición similar [...]”. “Asimismo, a efectos de determinar que un abono es efectivamente extraordinario, debe estar especificado tanto en las planillas como en las boletas de pago, de modo que con posterioridad pueda verificarse que el mismo concepto no sea entregado en más de una ocasión por el mismo motivo, con lo cual se convertiría en regular o periódica”¹⁴.

²⁰ Expediente 1844-80 del Tribunal de Trabajo de Lima.

²¹ Casación 555-2006, Cono Norte de Lima.

²² Resolución del Tribunal Fiscal 07840-3-2010.

²³ Resolución del Tribunal Fiscal 18554-1-2011.

Cuadro 1

Requisitos	Beneficios sociales	Renta 5ta. Cat.	Gasto 3ra. Cat.	Procedimientos	Periodicidad
A título de liberalidad y ocasional	No	Sí	Sí	Memorando o política para no generar contingencia y ser gasto de empresa (generalidad)	En forma ocasional. Si se repite en dos oportunidades se convierte en ordinaria la tercera entrega del beneficio.

Por otro lado, según el inciso a) del artículo 34 de la LIR, la gratificación extraordinaria, al ser otorgada en virtud del trabajo personal prestado en relación de dependencia, califica como renta de quinta categoría.

Por último, los gastos generados por el pago de la gratificación extraordinaria podrán ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría de acuerdo al inciso l) del artículo 37 de la LIR, el cual señala que son deducibles las gratificaciones que se acuerden al personal en virtud del vínculo laboral existente. Para ello, se deberá cumplir con el principio de generalidad, en específico para los gastos del personal, además de los principios de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Este requisito es reiterado en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, tal como se puede observar en la Resolución del Tribunal Fiscal 07840-3-2010, en la cual señala que “las gratificaciones extraordinarias reparadas fueron otorgadas a todos aquellos trabajadores cuya actividad o servicios prestados tendrían la misma naturaleza, y que tienen una antigüedad mayor a un año, por lo que, al corresponder a un mismo tipo, se encontrarían en condiciones similares, por lo que al cumplirse con el criterio de generalidad exigido por ley, procede a levantar el reparo”.

Un resumen de lo antes expuesto puede apreciarse en el cuadro adjunto.

D. Utilidades voluntarias

Si bien el Decreto Legislativo 892 precisa los porcentajes de la utilidad que deben ser repartidos por las empresas comprendidas en dicha norma a los trabajadores, éstas pueden otorgar un porcentaje mayor al establecido por la ley, siempre que no exceda el límite de dieciocho remuneraciones mensuales¹⁵. Estas

son las utilidades voluntarias que, si bien no cuentan con una regulación normativa especial, debe tenerse en cuenta que, para otorgarlas, es necesario que exista una utilidad tributaria, pues ésta es la que tiene efectos legales. Además, tiene que haber una vinculación entre el beneficio económico que se entrega y la utilidad obtenida por la empresa. Tales vínculos pueden ser la oportunidad de la entrega del beneficio y que la cuantía del beneficio esté en función de la utilidad obtenida.

Las utilidades voluntarias provenientes de un acto unilateral del empleador no califican como remuneración, en virtud de lo expresado en inciso b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios. Por lo tanto, los montos pagados por concepto de utilidades voluntarias no formarán parte de la base de cálculo para aportaciones a la seguridad social.

De acuerdo a lo previsto en el literal b) del artículo 19 antes señalado, no califican como conceptos remunerativos “cualquier forma de participación en las utilidades”. Por su parte, el artículo 10 del Decreto Legislativo 892 –que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas–, establece que el empleador está facultado a otorgar a sus trabajadores utilidades voluntarias, ya sea de forma unilateral o por convenio individual o colectivo, siendo tal gasto deducible para las empresas.

En tal sentido, la participación voluntaria en las utilidades no constituye un concepto remunerativo y, por ello, no supone la generación de obligaciones de pago de beneficios sociales, tributos, aportes y contribuciones derivados a su entrega (salvo el Impuesto a la Renta de quinta categoría), aun cuando sea entregada al personal anualmente y/o por montos similares.

²⁴ Artículo 2 del Decreto Legislativo 892.

Es necesario señalar que, dado que ostenta la misma naturaleza jurídica que las utilidades legales, también debe gozar de las mismas características. A efectos de que su entrega tenga naturaleza no remunerativa, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- (i) **La Compañía debe generar utilidades para efectos tributarios:** El Decreto Legislativo 892 prevé la existencia de utilidades a favor de los trabajadores sólo cuando las empresas obtienen renta neta imponible de tercera categoría. En consecuencia, para que la compañía pueda repartir utilidades voluntarias, deberá contar previamente con renta tributaria al finalizar el ejercicio, pues de lo contrario no podría alegarse la existencia de utilidades para fines laborales.
- (ii) **Momento de pago:** Debido a que la utilidad se determina una vez que haya finalizado el ejercicio correspondiente, la utilidad voluntaria sólo puede ser pagada después de culminado el ejercicio al cual se atribuye y en la misma oportunidad que la utilidad legal.
- (iii) **Órgano decisor:** El pago de la participación voluntaria en las utilidades, en tanto se obtiene de la utilidad corporativa de la compañía, debe ser autorizada por el órgano societario facultado para tal fin, según estatutos.
- (iv) **Forma de cálculo:** La participación en las utilidades voluntarias debe ser extraída de la propia utilidad de la compañía, afectando los resultados después de haber calculado la utilidad legal.
- (v) **La participación voluntaria debe deducirse de la utilidad corporativa del ejercicio correspondiente:** A efectos de que se considere como parte de las utilidades, el pago de la participación voluntaria debe ser deducido de las utilidades que la compañía obtuvo el año anterior.

En virtud del inciso a) del artículo 34 del Texto Único Ordenado de la LIR, las utilidades voluntarias son rentas de quinta categoría, pues son obtenidas como retribución por servicios personales.

Finalmente, el artículo 10 del Decreto Legislativo 892 establece que la participación en las utilidades que el empleador otorgue unilate-

ralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría. Sin embargo, esta norma no fija el límite del monto que puede ser deducido, por lo que debe ser leída en conjunto con el inciso l) del artículo 37 del mismo cuerpo legal. Es importante tener en consideración que, al tratarse de un gasto de personal, debe cumplirse con el principio de generalidad. Es decir, que el beneficio debe ser otorgado con carácter “general” a los trabajadores dentro de un grupo o categoría en específico. De lo contrario, no podrá deducirse el gasto para determinar la renta neta de tercera categoría.

E. Incentivos al cese

Dentro de las causas de extinción del contrato de trabajo se encuentra el cese por mutuo disenso entre el trabajador y empleador. Asimismo, en el marco del Decreto Supremo 002-97-TR, se promueve el empleo autónomo a través de los programas de incentivos para constituir nuevas empresas. De acuerdo al artículo 47 de la mencionada norma, “las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral”.

Entonces, al cese del trabajador, la empresa podrá otorgarle un monto para que constituya un negocio propio. Sin embargo, ¿existe algún límite respecto al monto del incentivo? ¿Este monto se encontrará sujeto a las aportaciones y contribuciones a la seguridad social? ¿Existe algún beneficio para el empleador? ¿El empleador tiene alguna obligación sobre el destino de los montos una vez que entrega el beneficio?

Para responder estas preguntas, debemos analizar si este beneficio tiene naturaleza remunerativa. Es decir, debemos determinar si se entrega como contraprestación al servicio del trabajador y si son de su libre disposición.

Evidentemente, el incentivo para constituir una nueva empresa no tiene naturaleza contraprestativa, dado que su finalidad es fomentar la constitución de nuevas empresas y

extinguir el vínculo laboral de mutuo acuerdo con el trabajador. El empleador no entrega los incentivos señalados con la finalidad de retribuir los servicios de los trabajadores. Al no ser un concepto remunerativo, tampoco se encuentra sujeto a aportaciones y contribuciones a la seguridad social.

Respecto a la existencia de un límite del beneficio, éste queda a la libre determinación del empleador. Empero, se debe tener en cuenta que la LIR establece un límite a la inafectación al Impuesto a la Renta de quinta categoría. El inciso a) del artículo 18 de la LIR señala que este incentivo se encuentra inafecto al impuesto a la renta de quinta categoría hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado. De acuerdo al artículo 38 de la LPCL, la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios, con un máximo de doce remuneraciones en el caso del personal indefinido. En el caso del personal temporal, el importe es el mismo, pero contados por los meses dejados de laborar.

El monto del incentivo acordado por las partes puede quedar a su libre determinación. No obstante, se encontrará inafecto al impuesto de quinta categoría hasta el límite señalado por la LIR. En consecuencia, el exceso se encontrará gravado con el impuesto a la renta de quinta categoría.

El incentivo por fomentar la constitución de nuevas empresas puede ser traducido en la facultad que les da la LIR para deducir el gasto. Tal como lo señala el inciso l) del artículo 37 de la LIR, las bonificaciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores con motivo del cese, son deducibles de la renta bruta de tercera categoría. En tal sentido, son deducibles los pagos que se hubiesen efectuado al personal en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo 002-97-TR.

Es importante resaltar que los planes o programas de incentivos que se otorgan a los trabajadores al cese por constitución de nueva empresa deben estar debidamente acredita-

dos, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en un reciente pronunciamiento¹⁷.

Para tal efecto, se deberá acreditar la renuncia de los trabajadores que hayan recibido esta ayuda económica, que dicho beneficio será entregado dentro del marco de una negociación colectiva o convenio individual y que se hayan establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, así como los criterios que se utilizaron para determinar el monto del beneficio. En el caso objeto del pronunciamiento, la compañía acotada no sustentó adecuadamente la entrega de este beneficio, de acuerdo con los criterios que determina el Tribunal Fiscal en esta Resolución. Por tal motivo, los gastos en los que incurrió la compañía por la entrega de estos programas de incentivos fueron considerados como una liberalidad de ésta y, por tanto, gastos no deducibles.

Otro concepto utilizado en la finalización del vínculo laboral es el regulado en el artículo 57 de la Ley de CTS, aprobado por Decreto Supremo 001-97-TR, modificado por el artículo 1 de la Ley 27326. Dicho artículo dispone que si el trabajador, al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador –a título de gracia y en forma pura, simple e incondicional– alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquellas que la autoridad judicial mande a pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

En tal caso, para que proceda la compensación, debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa para la constitución de una nueva empresa, agregando que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo –cualquiera sea la forma de su otorgamiento– no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande a pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

Para que este concepto sea considerado como un gasto válido para fines del Impuesto a la Renta, es necesario que también cumpla con los criterios de generalidad: Que el beneficio debe ser otorgado con carácter “general” a los

²⁵ Resolución del Tribunal Fiscal 20274-9-2012 del 5 de diciembre del 2012.

trabajadores dentro de un grupo o categoría en específico. De lo contrario, no podrá deducirse el gasto para determinar la renta neta de tercera categoría.

F. Condiciones de trabajo

Las condiciones de trabajo son aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones. Tal como lo establece el inciso i) del artículo 19 de la Ley de CTS, éstos pagos son los de movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y, en general, todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Por otro lado, el inciso j) del mismo artículo menciona a “la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios como no remunerativa”. Por su parte, el artículo 20 de la misma ley señala que “tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.” Dichos pagos, en tanto no son de libre disponibilidad del trabajador y no implican un incremento patrimonial para él, no califican como mayor remuneración. De esta forma, la citada norma establece que las condiciones de trabajo no son consideradas como mayor remuneración. Por tanto, no son consideradas como base de cálculo para las aportaciones y contribuciones a la seguridad social.

Conforme al segundo párrafo del artículo 34 de la LIR, no se considerarán rentas de quinta categoría las cantidades que percibe el servidor 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. En consecuencia, aquellos bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa o para que el trabajador pueda realizar sus funciones cabalmente, en tanto se acuerden en el contrato de trabajo, serán condiciones de trabajo y, de acuerdo con la LIR, no estarán afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario resaltar que, para calificar como condición de trabajo, el pago debe ser indispensable para el desarrollo del trabajo. De no cumplirse con este requisito, el pago será considerado como mayor remuneración y, con ello, se encontrará gravado con el impuesto a la renta de quinta categoría. Este criterio ha sido utilizado por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal 10714-2011. En ella, se declara que los gastos por el consumo de cable y energía eléctrica que la compañía otorgaba a un trabajador no califican como condición de trabajo, sino que implican mayor remuneración, en tanto que dichos conceptos son de libre disponibilidad y constituyen beneficio o ventaja patrimonial para los trabajadores. Por tal motivo, la autoridad administrativa concluye en calificar a dichos conceptos como base imponible para la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría. Recordemos que todo concepto que constituya un beneficio o ventaja patrimonial para un trabajador individualmente identificable puede ser calificado como renta de quinta categoría.

Los gastos de viaje realizados como condición de trabajo por concepto de transporte o viáticos (entendidos como gastos de alojamiento, alimentación y movilidad) son deducibles de la renta bruta de tercera categoría, tal como lo establece el inciso r) del artículo 37 de la LIR. Sin embargo, la ley fija un límite al alcance de los viáticos, los cuales no pueden exceder el doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de mayor jerarquía. Asimismo, es un requisito para aplicar la deducción que la necesidad del viaje sea acreditada, ya sea con la correspondencia o cualquier otra documentación pertinente y con los pasajes.

V. CONCLUSIONES

- a) De acuerdo a la doctrina y legislación laboral, el concepto de remuneración es definido como el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios —en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga— siempre que sean de su libre disposición. Esta definición ha sido adoptada también por el Tribunal Fiscal.
- b) La relevancia de definir a un concepto como remunerativo o no recae en su in-

- clusión dentro de la base de cálculo de tributos y beneficios sociales que gravan a la remuneración.
- c) Las rentas del trabajo, específicamente de quinta categoría, clasificadas por la Ley del Impuesto a la Renta como renta-producto, son aquellas que son obtenidas por el trabajo personal en relación de dependencia.
- d) Remuneración y renta son conceptos distintos, en tanto el primero es de cálculo de los aportes a la seguridad social y el segundo base del impuesto a la renta, salvo excepciones establecidas por ley.
- e) Los criterios de vinculación empleados en nuestra Ley del Impuesto a la Renta son el personal o subjetivo, y el de territorialidad. En ese sentido, las rentas de fuente mundial de los trabajadores domiciliados se encuentran gravadas y los trabajadores no domiciliados tributan sobre sus rentas de fuente peruana.
- f) A efectos de la deducibilidad del gasto de la renta bruta, éstos deben ser necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto no se encuentren expresamente prohibidos por la LIR. Además, es necesario que el gasto cumpla con ciertos principios para que pueda ser deducido: Causalidad, proporcionalidad, razonabilidad y normalidad. Con relación a los gastos de personal, adicionalmente deberá cumplir con el principio de generalidad.
- g) Los gastos a favor del trabajador no domiciliado, como pasajes, al inicio y al término del contrato de trabajo; alimentación y hospedaje durante los tres primeros meses de residencia en el país; transporte al país e internación del equipaje y menaje de casa; entre otros, no califican como remunerativos, en tanto sean una condición de trabajo. Por otro lado, no son considerados como renta de quinta categoría en la medida que los servicios son prestados fuera del país. Además, la empresa podrá deducir estos gastos de su renta bruta en tanto se demuestre que son indispensables para la generación y mantenimiento de la fuente de la renta.
- h) Las opciones de compra de acciones o *stock options* califican como un concepto remunerativo, debido a que tienen naturaleza contraprestativa y son de libre disposición del trabajador. En vista de que son obtenidas como retribución al trabajo personal, califican como renta de quinta categoría y, por lo tanto, también son deducibles como gasto de la renta bruta de tercera categoría.
- i) Las gratificaciones extraordinarias son otorgadas a título de liberalidad por el empleador, motivo por el cual no tienen naturaleza contraprestativa. Por ello, y por la exclusión del artículo 19 de la Ley de CTS, no son consideradas como mayor remuneración en tanto se entreguen ocasionalmente. Por otro lado, califican como renta de quinta categoría en virtud del artículo 34 de la LIR y son deducibles de la renta bruta de tercera categoría de acuerdo inciso l) del artículo 37 de la misma Ley.
- j) Las utilidades voluntarias son un beneficio entregado por el empleador a título de liberalidad y no califican como mayor remuneración de acuerdo al inciso b) del artículo 19 de la Ley de CTS. No obstante, califican como renta de quinta categoría en vista de que es un pago originado dentro de la relación de dependencia. Este gasto es deducible de acuerdo al artículo 10 del Decreto Legislativo 892 y al inciso l) del artículo 37 de la LIR.
- k) Los incentivos al cese, los cuales fomentan la constitución de nueva empresa por el trabajador al momento de finalizar su vínculo laboral, no tienen naturaleza contraprestativa. Por lo tanto, no califican como mayor remuneración y, en consecuencia, no son base de aportaciones a la seguridad social. Según el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la LIR, este incentivo se encuentra inafecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado. Además, el gasto originado por el otorgamiento de los incentivos al cese para constituir nueva empresa es deducible de la renta bruta de tercera categoría. Diferente situación ocurre con el pago extraordinario otor-

gado al cese, el cual puede ser compensado con las sumas de dinero que ordene pagar el Poder Judicial en el futuro. En este último caso, el pago solo se encuentra afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

- l) Las condiciones de trabajo son aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones. El inciso i) del artículo 19 de la Ley de CTS las excluye del concepto de remuneración, por lo cual no son base para el cálculo de las aportaciones a la seguridad so-

cial. Si las condiciones de trabajo son las establecidas en el segundo párrafo del artículo 34 de la LIR, es decir, aquellos pagos que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, no estarán afectos al impuesto a la renta de quinta categoría. Cabe señalar que dichos pagos deben ser indispensables para la actividad a desarrollar. Siguiendo este razonamiento, también serán deducibles de la renta bruta de tercera categoría, en función del inciso r) del artículo 37 de la LIR, siempre que no excedan los límites establecidos.