

REMUNERACIONES, RENTAS Y LA SUNAT

Jorge Toyama Miyagusuku*

Los trabajadores perciben una serie de ingresos derivados de la relación laboral. La existencia de un sistema normativo nada uniforme que regula los ingresos laborales así como los diferentes organismos e instancias que controlan su tratamiento importan una necesaria diferenciación sobre las denominadas remuneraciones y rentas de trabajo.

Desde la expedición de las normas legales y, especialmente, de la suscripción de sendos convenios entre la SUNAT y ESSALUD y la ONP, aquella se encarga de la recaudación y fiscalización de los aportes que se efectúan a estas últimas, y que se derivan del contrato de trabajo. De otro lado, a la fecha, las aportaciones al Sistema Privado de Pensiones (AFPs), SENATI, Entidades Prestadoras de Salud (EPSs) y otras instancias (compañías de seguros, por ejemplo) se regulan por disposiciones y mecanismos de recaudación y fiscalización que presentan altos niveles de autonomía.

En este sentido, tanto en los instrumentos que contienen las pautas de las recaudaciones, así como en las fiscalizaciones y determinaciones que realiza la SUNAT y otros entes recaudadores –al igual que los aportantes, los empleadores y trabajadores–, ameritan una necesaria distinción entre los términos remuneración y renta que, en la práctica, suelen utilizarse como sinónimos.

En términos generales, las aportaciones que se derivan de una relación laboral tienen dos reglas generales. Por un lado, para los aportes que se efectúan por concepto del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, se aplica lo expresado en el artículo 34 de la Ley

Los ingresos que percibe el trabajador son regulados de manera diferente por la legislación laboral y la legislación tributaria, lo que algunas veces puede generar confusiones en el contribuyente que, como trabajador, debe tributar por sus rentas de Quinta Categoría.

En el presente artículo se analizan conjuntamente la Ley de Productividad y Competitividad Laboral y la Ley de Impuesto a la Renta, definiendo el concepto de renta y el concepto de remuneración, para luego determinar cuando ambos conceptos coinciden y cuando divergen. De esta manera, unifica los conceptos laborales y tributarios, dejando claro cuáles son los ingresos, percibidos por el trabajador, afectos al Impuesto a la Renta.

* Profesor de Derecho Laboral en las Facultades de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y la UPC.

del Impuesto a la Renta –en lo sucesivo, LIR-, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, que establece una lista abierta de los conceptos que son rentas de cargo de los trabajadores.

Por otro lado, tenemos las demás aportaciones que se regulan por las normas laborales; concretamente, los artículos 6 y 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral –en adelante LPCL-, aprobada por Decreto Supremo 003-97-TR, así como normas complementarias o especiales –como ocurre con el Sistema Privado de Pensiones (SPP)-, que indican los conceptos remunerativos y no remunerativos. Tales aportaciones, *grosso modo*, son al Seguro Social en Salud –administrada por ESSALUD y las EPSs-, al Sistema Nacional de Pensiones –administrada por la ONP-, al Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) –administrada por SUNAT-, al SPP –administrada por las AFPs-, a la Contribución al SENATI –administrado por el SENATI- y al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR) –administrado por ESSALUD, las EPSs, la ONP y las compañías privadas de seguros, según la opción del empleador.

Además, los beneficios sociales previstos en las normas laborales se determinan sobre el concepto de remuneración, de tal manera que existen ingresos que no forman base de cómputo para el cálculo de los beneficios laborales pese a calificar como rentas tributarias.

Creemos que, con la suscripción de los convenios de administración tributaria entre la SUNAT y ESSALUD y la ONP, se apunta a la eficiente administración y recaudación tributaria y social¹. Debiera existir un solo órgano que se encargue de toda la administración de las aportaciones que se derivan de la relación laboral; empero, las normas sustantivas son diferentes. En efecto, las prestaciones o los ingresos, en dinero o en especie, que perciben los trabajadores del empleador pueden ser rentas y a la vez remuneraciones, solamente rentas, sólo remuneraciones, o ni remuneraciones ni rentas. Todo ello, debería ser apreciado y fiscalizado por la SUNAT y otros órganos de acotación.

Por medio de este artículo, queremos resaltar las diferencias que existen entre los términos renta tributaria y remuneración laboral que deben ser tenidos en cuenta para la apreciación y fiscalización de las aportaciones a la Seguridad Social que son administradas por la SUNAT. Si bien se aplican las disposiciones del Código Tributario para las aportaciones a ESSALUD y la ONP, la determinación del elemento material o la cuantía sobre la cual se calculan las aportaciones a la Seguridad Social se regulan por las normas laborales².

En concreto, trataremos de distinguir, hasta donde resulte posible, los conceptos renta tributaria previstos en las normas tributarias (la LIR) y remuneración laboral establecido en las normas laborales (la LPCL), efectuando un análisis separado de cada uno de tales conceptos para luego abordar los conceptos que no son remuneraciones y/o rentas. Para ello, primero apreciaremos el concepto de remuneración laboral previsto en la LPCL, luego los alcances de la renta tributaria establecida en la LIR y, finalmente, los principales conceptos que perciben los trabajadores que no son remuneraciones y/o rentas.

Finalmente, una importante anotación sobre los alcances y límites de este artículo. No pretendemos tratar todos los ingresos que percibe el trabajador con ocasión del contrato de trabajo; simplemente, queremos efectuar una primera aproximación comparativa acerca de los términos renta tributaria y remuneración laboral para obtener conclusiones generales.

I. LA RENTA EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. La definición genérica de la renta tributaria, la encontramos en el literal a) del artículo 34 de la LIR. En efecto, este precepto indica que son rentas de quinta categoría de los trabajadores dependientes los “sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales”.

Como se aprecia, estamos ante una definición genérica que comprende una serie de conceptos expresa-

¹ Ciertamente, las normas sobre el Sistema Privado de Pensiones (SPP) y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad indican que las aportaciones se determinan sobre las rentas de los trabajadores. No obstante ello, consideramos que en estos casos las normas se refieren, en realidad, a la remuneración. Inclusive las disposiciones reglamentarias del SPP indican que se aplican las normas laborales, y la terminología de renta del Impuesto Extraordinario de Solidaridad se debería a que, de Contribución pasó a tener carácter de Impuesto.

² Hasta donde conocemos, el solo ingreso de la SUNAT a la recaudación de las aportaciones a ESSALUD y la ONP ha ocasionado un incremento de la recaudación del 30% aproximadamente.

³ Un primer alcance sobre la aplicación del Código Tributario a los aportes a la Seguridad Social puede verse en TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge Luis, “La SUNAT y la Tributarización de la Seguridad Social”. En: Revista Análisis Tributario. Lima, agosto de 1999, pp. 10 y ss.

mente: sueldos, salarios, bonificaciones, etc. Curiosamente, no aparece el término remuneración. Es una cláusula abierta que importa la inclusión de los conceptos que el trabajador percibe por los servicios prestados, pues se rescata el carácter contraprestativo de las rentas e importa una expresión de la regla general del artículo 1 de la propia LIR sobre rentas que se derivan del trabajo.

Se debe destacar la apuesta de la LIR por contar con una definición genérica de renta, siendo los conceptos excluidos las condiciones de trabajo y las exoneraciones e inafectaciones –como se verá en el punto III– que, ciertamente, tienen menor alcance que el previsto en las normas laborales.

De otro lado, es importante indicar que esta definición de renta no puede trasladarse a otros ámbitos del Derecho, e inclusive solamente se aplicaría para efectos del Impuesto a la Renta, dado que para otros tributos no podría extenderse este enunciado –como veremos en el siguiente punto, para todo aquello que no sea la LIR, se aplicaría el concepto de remuneración laboral–.

2. Ciertamente, en una fiscalización de la SUNAT del Impuesto a la Renta, debe determinarse con claridad los trabajadores y los conceptos que se perciben, para apreciar si se cumplió con las obligaciones tributarias –especialmente, la retención y aportación del tributo– derivadas del contrato de trabajo. Más todavía, esta regla se aplica a los supuestos donde se aprecia una relación que formalmente no era laboral –por ejemplo, un contrato de locación de servicios de cuarta categoría o de quinta categoría que, en los hechos, presenta los elementos del contrato de trabajo–.

Ahora bien, tanto en los casos donde existe una simulación relativa o absoluta como en los supuestos de “ocultamiento” del contrato de trabajo, sería necesario que se discrimine, luego de una clara e incontrastable probanza de la existencia de una relación laboral dependiente o subordinada, a los trabajadores y los montos que percibió cada uno, sobre los cuales se determina el impuesto a la renta⁴.

Sin perjuicio de lo indicado, en principio, la SUNAT, en función a lo expuesto en el Código Tributario, no

podría efectuar acotaciones –por las aportaciones a la Seguridad Social– sobre base presunta, cuando no puede verificar los montos percibidos por los trabajadores. De las normas que regulan la determinación y fiscalización tributaria, el Código Tributario no habría previsto las acotaciones sobre base presunta que se derivaran por aportaciones que se realizan cuando existe una relación laboral.

II. LA REMUNERACIÓN EN LAS NORMAS LABORALES

1. La remuneración es uno de los tres elementos esenciales del contrato de trabajo. El contrato de trabajo es un negocio jurídico oneroso en virtud del cual el empleador debe abonar una retribución por los servicios prestados por el trabajador. Si existe una prestación subordinada sin alguna retribución estaríamos, en principio, ante trabajos que se realizan por razones sociales o cívicas, humanitarias, comunitarias, etc.

La remuneración no solamente es un elemento esencial del contrato de trabajo, sino que constituye un derecho fundamental reconocido por el artículo 24 de la Constitución de 1993. Ciertamente, el artículo 24 de la Constitución contiene una fórmula de contenido general y de preceptividad o eficacia diferida o programática, al señalar que el trabajador tiene derecho a una remuneración equitativa y suficiente que procure para él y su familia bienestar material y espiritual; empero, de otro lado, representa un interés del Estado en su tratamiento, fija un determinado marco de desarrollo legal para interpretación judicial, se indica –en el propio artículo– que su cobro tiene prioridad sobre otros adeudos del empleador, y reconoce una remuneración mínima vital.

En el ámbito legal, el artículo 4 de la LPCL indica que el contrato de trabajo se caracteriza por ser subordinado, remunerado y con una prestación personal del trabajador. Ciertamente que, más que una definición del contrato de trabajo, estamos ante una fórmula legal que recogería el principio de primacía de la realidad en la medida que prevé la existencia –entendemos, vía presunción *iuris tantum*– de un contrato de trabajo a plazo indefinido si se configuran los tres elementos esenciales descritos⁵.

⁴ Las resoluciones del Tribunal Fiscal han sido claras en indicar que la Administración Tributaria –ESSALUD, ahora la SUNAT– tenía que demostrar la existencia de subordinación o dependencia así como los conceptos remunerativos percibidos. Al respecto, puede verse CORTES CARCELEN, Juan Carlos. “Comentarios a las resoluciones del Tribunal Fiscal sobre contratos de trabajo”. En: Asesoría Laboral. Lima, setiembre de 1998, pp. 10 y ss- y TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “El principio de primacía de la realidad ... como vienen resolviendo la jurisdicción y administración?”. En: Revista Asesoría Laboral. Lima, noviembre de 2000, pp. 9 y ss.

⁵ El primer párrafo de la LPCL prevé que “En toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado”.

A dicha definición legal, habría que considerar a la ajenidad como presupuesto esencial dado que todo contrato de trabajo supone una prestación en un régimen de ajenidad –un contrato por cuenta ajena⁶. En todo caso, lo que interesa rescatar es la consideración de los tres elementos esenciales para que podamos encontrarnos ante un contrato de trabajo.

2. Consideramos que la remuneración es todo lo que percibe el trabajador por sus servicios prestados y que representa una ventaja o beneficio patrimonial⁷ para el mismo y su familia, sin tener en cuenta la condición, el plazo o la modalidad de entrega⁸, salvo que, ciertamente, se encuentre excluido.

Las normas laborales tienen una definición concreta sobre la remuneración. Así, el artículo 6 de la LPCL señala que es 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 les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

De otro lado, el artículo 7 de la LPCL, indica que no son remuneraciones, para ningún efecto legal, los conceptos detallados en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (LCTS), aprobada por Decreto Supremo 001-97-TR.

A ello, habría que agregar lo expresado en el artículo 10 del Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo (LFE), aprobado por Decreto Supremo 001-96-TR: “El concepto de remuneración definido por los artículos 39 y 40 de la Ley –hoy artículos 6 y 7 de la LPCL-, 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”.

A partir de lo expuesto en la LPCL y el Reglamento de la LFE, podemos apreciar que estamos ante una defi-

nición genérica y amplia sobre los alcances del concepto remunerativo, y que se aprecia en la mayoría de las legislaciones en América Latina⁹.

Así, las prestaciones que percibe el trabajador deben ser calificadas, en principio, dado el concepto “totalizador” y la “vis atractiva”¹⁰ o la concepción total y comprensiva de cuantos beneficios perciba como contraprestación de sus servicios¹¹, como remunerativas. Si existiera alguna duda sobre los alcances de un concepto que percibe el trabajador, debería privilegiarse por el carácter remunerativo de la misma pues mientras que el concepto de remuneración es genérico los conceptos no remunerativos son limitados¹².

III. LOS CONCEPTOS EXCLUIDOS DE LA RENTA TRIBUTARIA Y LA REMUNERACIÓN LABORAL

Primero, indicaremos los conceptos que, en común, no califican como renta ni remuneración para luego, abordar los conceptos que –solamente- o no son remuneraciones o no son rentas.

Para efectos de un mejor tratamiento del tema, permítannos efectuar dos delimitaciones a esta parte del artículo.

En primer lugar, advertimos que, dentro de las exclusiones de la renta tributaria, estamos considerando tanto las inafectaciones como las exoneraciones. Ciertamente, existe toda una necesaria y trascendente diferenciación de estos términos; empero, para los fines de este artículo, estimamos que pueden abordarse en forma conjunta.

En segundo, trataremos los principales y ordinarios que suelen percibir los trabajadores. Fruto de la relación laboral, el trabajador puede percibir una lista enorme de conceptos y en este trabajo solamente describiremos algunos de ellos.

⁶ Un estudio interesante sobre el contrato de trabajo, sus elementos esenciales y características puede encontrarse en NEVES MUJICA, Javier. “Introducción al Derecho del Trabajo”. Ara Ed. Lima, 1997, pp. 19 y ss.

⁷ LÓPEZ BASANTIA; Justo. “El Salario”. En: AA.VV. (Coordinadores: DE BUEN, Néstor & MORGADO, Emilio). Instituciones de derecho del trabajo y de la seguridad social. AIADTSS-UNAM. México, 1997, p. 447.

⁸ En el mismo sentido, puede verse MORALES CORRALES, Pedro. “Remuneraciones”. En: Revista Actualidad Laboral. Lima, junio de 1999, p. 9.

⁹ A título de ejemplo, puede verse el artículo 128 del Código de Trabajo de Colombia, el artículo 95 del Código de Trabajo de Ecuador, el artículo 133 de la Ley Orgánica de Trabajo de Venezuela, los artículos 457 y 458 de la Ley de Consolidación de Leyes de Trabajo de Brasil, el artículo 361 del Código de Trabajo de Honduras y el artículo 141 del Código de Trabajo de Panamá.

¹⁰ Las frases corresponden a MONEREO PÉREZ a propósito de la fórmula legal española, muy parecida a la peruana. Respecto del contenido de la reforma española, véase MONEREO PÉREZ, José Luis. El salario y su estructura después de la reforma laboral de 1997. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 1998, pp. 13 y ss.

¹¹ MERCADER UGINA, Jesús. “Modernas tendencias en la ordenación salarial”. Ed. Arazandi. Pamplona, 1996, p. 97. Además, puede verse ALBIOL MONTESINOS. El salario. Aspectos legales y jurisprudenciales. Bilbao, s/f, pp. 82 y ss.

¹² Un análisis mayor sobre la definición legal sobre remuneración, puede encontrarse en nuestro artículo “Conceptos extraordinarios en la liquidación de beneficios sociales: naturaleza tributos aplicables”. En: Revista Asesoría Laboral. Lima, mayo de 1998. p. 12 y ss.

1. Conceptos comunes excluidos: no son rentas ni remuneraciones

En términos generales, la LIR indica los conceptos que no son rentas (segundo párrafo del artículo 34 de la LIR) y aquellos conceptos que están inafectos y exonerados (artículos 18 y 19 de la LIR).

Por su parte, en el artículo 7 de la LPCL se destaca que los conceptos detallados en los artículos 19 y 20 de la LCTS, no son remuneraciones para ningún efecto legal. Como indicamos, según el artículo 10 del Reglamento de la LFE, los conceptos no remunerativos detallados en la LCTS tienen alcance para todo el ordenamiento, con excepción de la Ley del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

Existen otros dispositivos que también regulan los conceptos que tratamos y los enunciaremos en la debida oportunidad.

Nótese que existe una enunciación de los conceptos excluidos de manera taxativa –prácticamente, solamente un concepto, las condiciones de trabajo, tiene una mención genérica pero, pese a ello, con ciertos límites–, corroborando de esta manera la intención de limitar las excepciones a la definición general, tanto para la renta tributaria como para la remuneración laboral.

Seguidamente, pasamos a detallar los principales conceptos excluidos, y que importa un tratamiento unificado.

1.1. El valor de las condiciones de trabajo

1.1.1. Desde nuestro punto de vista, estamos ante un concepto que, por su propia naturaleza, no califica como remuneración ni renta tributaria –desde esta última óptica, sería una inafectación–; diríamos que es el concepto excluido por excelencia. La exclusión legal del carácter tributario y remunerativo, por tanto, es incuestionable; inclusive, si no se hubiera previsto la exclusión, por su propia naturaleza, el valor de las condiciones de trabajo no deberían considerarse como remuneraciones.

Sobre el concepto de condición de trabajo, el profesor ERMIDA URIARTE¹³ describe que es uno difícil de

definir siendo "tan impreciso como difundido" –puede abarcar desde sólo las prestaciones que entrega el empleador para la ejecución del contrato de trabajo hasta cualquier prestación que se verifique en una relación laboral– pero, en casi todos los países, se incluye a la jornada y horario dentro de la condición de trabajo. En nuestro sistema jurídico, tradicionalmente, se distingue la remuneración de las condiciones de trabajo¹⁴.

La remuneración se entrega como contraprestación de los servicios del trabajador. En cambio, las condiciones de trabajo suelen entregarse para que el trabajador cumpla los servicios contratados, ya sea porque son indispensables y necesarias o porque facilitan tal prestación de servicios, y que pueden estar contenidas en la expresión "los gastos y materiales" necesarios –directa o indirectamente– para ejecutar el contenido de la prestación del trabajador.

1.1.2. El segundo párrafo del literal a) del artículo 34 de la LIR prevé que no se consideran rentas las cantidades que percibe el trabajador por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como viáticos, alimentación, etc., así como 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 a la renta.

De otro lado, para efectos laborales, el literal c) del artículo 19 de la LCTS indica que las condiciones de trabajo no son remuneraciones. De otro lado, el literal i) del mismo artículo anota que no son remuneraciones 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 para el trabajador.

De la regulación legal, se puede colegir que el artículo 19 de la LCTS habría indicado en el literal c) a la condición de trabajo como concepto no remunerativo, y en el literal i) las características y límites de su definición con algunos ejemplos (los gastos de representación y los viáticos –necesarios para la prestación de determinados servicios–, el vestuario, etc. no son sino condiciones de trabajo). En todo caso, pese a la reiterancia legislativa, lo relevante es la consideración

¹³ ERMIDA URIARTE, Oscar. "El impacto de las dificultades económicas de la empresa sobre las condiciones de trabajo". En: Revista Derecho Laboral, T. XXXIV, No. 164. Madrid, 1991, p. 616.

¹⁴ Tenemos un antecedente. El Decreto Supremo 006-71-TR (norma que regulaba las negociaciones colectivas hasta antes de la vigencia de la Ley 25593) distinguía la remuneración de las condiciones de trabajo. Además de los preceptos de la LCTS, a la fecha, el artículo 93 del Reglamento de la LFE indica que condiciones de trabajo –para efectos de la aplicación de beneficios a los socios trabajadores de una cooperativa de trabajadores– son todas aquellas necesarias para el desempeño de las funciones.

de las condiciones de trabajo como un concepto no remunerativo. Más adelante, el artículo 20 de la LCTS reitera lo expresado en los literales del artículo 19 de dicha ley, cuando indica que el valor de la alimentación cuando es una condición de trabajo no es remuneración.

1.1.3. Ahora bien, en las normas citadas, se plantean límites a la entrega de las condiciones de trabajo que deben tenerse en cuenta dado que estamos ante un concepto genérico. De un lado, deben ser entregadas por su necesidad o porque facilitan la prestación de servicios del trabajador, de tal forma que no son de libre disposición del trabajador. Así, el uniforme del personal administrativo, las herramientas de un obrero, los viáticos de los vendedores, las muestras médicas de los vendedores comisionistas, la alimentación entregada a los trabajadores que laboran en campamentos mineros o petroleros y fundos agrícolas, etc. serán condiciones de trabajo. Sobre todos estos conceptos, el empleador debe fiscalizar y controlar su utilización y destino a tal extremo que, al término de la prestación de servicios o de la relación laboral, podría exigir la devolución de las condiciones de trabajo si fuera el caso.

De otro lado, su entrega debe ser razonable -no pueden revelar un propósito de evasión en función a los montos entregados, dice la LIR-. Ciertamente, estamos ante un concepto indeterminado que solamente puede definirse en cada caso concreto, pero que se relaciona con la existencia de causas objetivamente válidas y que pueden ser “demostrables y justificables”¹⁵. Entonces, habría que apreciar si existe una causa válida para la entrega de una condición de trabajo, y si la cantidad proporcionada por el empleador resulta atendible en función a la prestación de servicios. Todo exceso, sería calificado como remuneración.

1.2. La asignación por educación al personal del empleador.

1.2.1. Según el artículo 37 de la LIR, son deducibles de la renta bruta de la empresa los gastos destinados a prestar al personal servicios culturales y educativos. Ahora bien, en función a lo expresado en el numeral 3) del literal c) del artículo 20 del Reglamento de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, los gastos por educación, de carácter general, no califican como rentas de quinta categoría de cargo del trabajador.

En suma, dada la fórmula genérica que aparece en las normas del Impuesto a la Renta, no califican como rentas los gastos por educación -de carácter general- que se entreguen a al personal de la empresa.

Por su parte, la entrega de una asignación o bonificación por escolaridad se encuentra prevista en el literal f) del artículo 19 de la LCTS, norma que incluye, entre los conceptos que no son considerados como remuneración, a la asignación o bonificación por educación siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

1.2.2. Las normas citadas reconocen expresamente como beneficiarios de la asignación o bonificación por escolaridad al trabajador, en la medida que exista una política de la empresa orientada hacia esta finalidad.

Evidentemente, la educación debería, directa o indirectamente, tener una repercusión en los niveles de productividad del trabajador en la empresa, de tal manera que exista ciertos niveles -como mínimo- de causalidad entre la educación del trabajador y los niveles de productividad de éste en la empresa.

Es importante mencionar que no existe una cantidad mínima o máxima, o una periodicidad limitada -puede entregarse todos los meses-, para que la asignación por educación califique o no como remuneración. Lo determinante es que se controle efectivamente que las sumas que se entreguen al trabajador sean destinadas única y exclusivamente para el fin educativo.

1.3. La Compensación por Tiempo de Servicios (CTS)

La CTS es el beneficio laboral peruano por excelencia. El literal c) del artículo 18 de la LIR indica que la CTS está inafecta del impuesto a la renta (antes, estaba exonerada hasta el 31 de diciembre del año 2002).

Para efectos laborales, la CTS no se encuentra citada dentro de los artículos 19 y 20 de la LCTS, pero, por su naturaleza de asistencia por seguro de desempleo (artículo 1 de la LCTS) no sería una remuneración¹⁶.

Pese a lo dicho, debemos advertir que, en una sentencia de casación, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema habría interpretado que la CTS calificaría como un concepto remunerativo sujeto a las reglas del acto de hostilidad del literal a) del

¹⁵ PLA RODRIGUEZ, Américo. “Los principios del derecho del trabajo”. Depalma. Bs.As., 1979, p. 273.

¹⁶ Solamente la Quinta Disposición Derogatoria y Final de la LCTS indica que la CTS no es renta del trabajador hasta el 31 de diciembre de 2000 -ahora inafecta- ni remuneración computable para el cálculo de las aportaciones a la Seguridad Social. Empero, no hay una exclusión expresa sobre el carácter no remunerativo de la CTS.

artículo 30 de la LPCL. En este caso, señaló que la CTS se regía por las reglas de la falta de pago de remuneraciones y, por ende, al plazo de caducidad previsto para la hostilidad¹⁷.

1.4. Las indemnizaciones laborales.

Las normas laborales prevén una serie de indemnizaciones laborales. Tenemos las indemnizaciones por falta de goce físico vacacional, por despido arbitrario o acto de hostilidad, por muerte o incapacidad – derivada del seguro de vida legal- y por retención indebida de la CTS. Todas estas indemnizaciones son compensaciones económicas tarifadas que se entregan a los trabajadores por perjuicios causados en su contra¹⁸.

En estos casos, el acápite segundo del artículo 18 de la LIR prevé que son ingresos inafectos las indemnizaciones que se deriven de la relación laboral en la medida que se encuentren previstas por las normas legales. Para efectos laborales, no existe una norma legal que indique que las indemnizaciones no son remuneraciones; empero, por su naturaleza jurídica y la ausencia del carácter contraprestativo no serían una remuneración.

1.5. Los incentivos al cese.

En este acápite, solamente abordaremos aquellos incentivos que se otorgan para constituir una empresa o para obtener una renuncia dentro de un proceso de reducción de personal por causas objetivas y cuyo monto no exceda la indemnización que corresponderían en caso de despido arbitrario.

En estos casos, el acápite segundo del artículo 18 de la LIR indica que son conceptos inafectos para el impuesto a la renta de quinta categoría hasta por el monto equivalente a un despido arbitrario del trabajador beneficiado. Las normas laborales no tienen un enunciado sobre el particular pero, por la naturaleza extraordinaria y autónoma de los conceptos abordados, tendría un carácter de gratificación extraordinaria que no es una remuneración laboral, como veremos más adelante.

1.6. Las propinas

Las propinas –entregadas voluntariamente por los usuarios del servicio de la empresa- o el recargo al

consumo –que es impuesto por la empresa y representa un porcentaje del valor del consumo- son entregados en determinadas actividades, a los trabajadores por los terceros que utilizan los servicios del empleador. De un lado, la Ley 25988 indica que estos conceptos no son remuneraciones de los trabajadores, por su propia naturaleza. En la medida que el pago no proviene del empleador, el recargo al consumo y las propinas no tendrían carácter contraprestativo, por lo cual, no califican como remuneración del trabajador¹⁹.

Pese a lo dicho, en países como Venezuela, las propinas califican como remuneraciones. Así, el artículo 134 de la Ley Orgánica de Trabajo anota que en los locales en que se acostumbre cobrar al cliente por el servicio un porcentaje sobre el consumo, tal recargo se computará en el salario, en la proporción que corresponda a cada trabajador de acuerdo con lo pactado, la costumbre o el uso.

Para efectos del Impuesto a la Renta, hasta donde conocemos, si bien no existe una norma expresa sobre las propinas, por su naturaleza jurídica, estimamos que no deberían considerarse como una renta de quinta categoría en la medida que los trabajadores no lo perciben del empleador y no tiene el carácter contraprestativo de una renta.

2. Conceptos que no son renta tributaria.

Seguidamente, detallamos los principales conceptos que no califican como renta tributaria pero que, según las normas laborales, deben ser tratados como remuneración laboral.

2.1. El incremento del 3.00% por afiliación a una AFP.

Hasta mitad del año 1995, los trabajadores que se afiliaban a una AFP recibían los llamados incrementos por afiliación al Sistema Privado de Pensiones (eran dos: 10.23% y 3.00% de la remuneración).

Para efectos del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Pensiones, aprobado por Decreto Supremo 054-97-EF, indica que el incremento del 3.00% se encuentra inafecto de dicho tributo. Al no existir una norma especial sobre el particular, el referido incremento del 3.00% sí califica como remuneración laboral.

¹⁷ Véase los considerandos segundo, cuarto y quinto de la Casación No. 1562-97, publicada el 13 de diciembre de 1997 en el diario oficial El Peruano.

¹⁸ AA.VV. (Coordinadora: Rosa Quesada). "Lecciones de Derecho del Trabajo". Ed. CEURA. Madrid, 1994, p. 664.

¹⁹ MARTÍN VALVERDE, Antonio & Otros. "Derecho del Trabajo". Ed. Tecnos. Madrid, 1991, p. 448.

2.2. El valor de la vivienda del trabajador extranjero durante los tres primeros meses.

En este punto, el supuesto comprende la vivienda otorgada a los trabajadores extranjeros durante los tres primeros meses de ingreso al territorio nacional, y que ésta no califique como condición de trabajo –en este último caso, nos encontramos ante un concepto que no es renta ni remuneración–.

Para este caso, el artículo 20 del Reglamento de la LIR indica que no son renta sujeta al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría el valor de la vivienda otorgada al trabajador extranjero durante los tres meses de ingreso al Perú. Para efectos laborales, no existe tal precisión y, si en realidad no nos encontráramos ante una condición de trabajo, estaríamos en principio ante un concepto remunerativo²⁰, según aparece expuesto en el modelo de contrato de trabajador extranjero del Ministerio de Trabajo y Promoción Social²¹.

2.3. Los ingresos percibidos por locación de servicios cuyas rentas son de quinta categoría.

El inciso e) del artículo 34 de la LIR señala que son consideradas rentas de quinta categoría "los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación de servicios demanda".

El dispositivo de la LIR utiliza ciertos términos del Derecho Laboral para incorporar determinadas prestaciones de servicios independientes dentro de las rentas de quinta categoría. De esta forma, "crea" una figura inusual: de un lado, se refiere a contratos de naturaleza civil y, de otro, a elementos tipificantes de una relación laboral.

El supuesto contemplado en la LIR comprende a las relaciones jurídicas nacidas al amparo del Código Civil –en concreto, un contrato de locación de servicios–, y cuya prestación de servicios se realiza en forma independiente. Sin embargo, se precisa que esta misma relación se presta en un lugar y horario –estos dos, son considerados como elementos del contrato típico de trabajo– "designado" por quien requiere los servicios. Estos hechos son manifestacio-

nes de la subordinación, elemento esencial de una relación laboral. Incluso, a la luz de la LIR, la distinción entre las rentas de cuarta y de quinta categoría se basa en la "dependencia" que es, en términos generales, idéntica a la subordinación.

Por otra parte, se señala que el usuario del servicio, para que se configure la percepción de la renta de quinta categoría, debe "proporcionar" elementos necesarios de trabajo y asumir los gastos que demanden los servicios prestados.

¿Qué implicancias laborales tiene el inciso e) del artículo 34 de la LIR? ¿Una persona que ingresa en el supuesto de la norma tributaria, puede ser amparada por el Derecho Laboral y percibir remuneraciones? Ciertamente, verificado el hecho imponible, se debe tributar por renta de quinta categoría; sin embargo, éstas no son suficientes para determinar si estamos ante una relación regulada por el Derecho Laboral.

No basta con acreditar dependencia con relación al lugar y horario de trabajo ni que exista una asunción de materiales y gastos por parte del usuario del servicio, es necesario apreciar otros elementos relevantes, tales como el poder sancionador o fiscalizador, la prestación personalísima de los servicios, la dirección técnica, la prestación personal de servicios, la sujeción a directrices de la empresa, etc. Inclusive, el artículo 20 del Reglamento de la LIR indica que esta precisión es sólo para efectos de la LIR.

Lo dispuesto en el inciso e) del artículo 34 de la LIR no "laboraliza" una relación civil. Las únicas consecuencias que se generan son tributarias. El contrato, pues, seguirá siendo civil. Entonces, los ingresos de la persona contratada, serían renta de quinta categoría, pero no podrían ser remuneraciones laborales.

3. Conceptos que no son remuneración laboral.

Ahora, veremos los conceptos que no son remuneraciones laborales pero sí rentas tributarias.

3.1. Gratificación extraordinaria y bonificación por cierre de pliego

3.1.1. Las gratificaciones extraordinarias no califican como remuneración para ningún efecto laboral, tal como lo prevé el artículo 7 de la LPCL, en concordancia con el literal a) del artículo 19 de la LCTS. La

²⁰ Al respecto, puede verse MEDRANO CORNEJO, Humberto. "Impuesto a la renta y vivienda proporcionada al trabajador". En: Revista Lus et Veritas No. 16. Lima, s/f, pp. 268 y ss.

²¹ Este modelo fue aprobado por Resolución Ministerial 021-93-TR.

exclusión legal atiende al carácter extraordinario y liberal de la gratificación. De esta manera, se prevén dos elementos relevantes: de un lado, lo ocasional y, de otro lado, el carácter "contraprestativo"; estamos, ante una suma que se concede con prescindencia de la prestación de servicios del trabajador.

3.1.2. La disposición que existe sobre la desnaturalización es la prevista en el literal a) del artículo 19 de la LCTS. Esta norma precisa que no constituyen remuneración las gratificaciones y demás sumas que ocasionalmente se entregan a los trabajadores con carácter de liberalidad.

Veamos primero el carácter liberal. En nuestra opinión, la gratificación extraordinaria no debe tener relación con los servicios del trabajador. Si, por ejemplo, se entregara una gratificación extraordinaria por productividad o logro de metas, estaríamos ante un concepto que se abona por los servicios del trabajador, esto es, con el carácter contraprestativo descrito en el artículo 6 de la LPCL y, por tal razón, ante una remuneración. No debemos olvidar que estamos ante gratificaciones gratuitas que se entregan por hechos absolutamente ajenos a la relación laboral²².

Por otro lado, tenemos que la gratificación extraordinaria debe ser ocasional. De los conceptos no remunerativos, este es el único que se convierte en remuneración por la reiteración dado que la exclusión tiene íntima relación con la periodicidad en la entrega. El tema es apreciar cuándo, con independencia de la fuente, el concepto abordado se convierte en una gratificación ordinaria, y en una remuneración. La jurisprudencia laboral se ha encargado de responder esta inquietud.

Así, se ha mencionado que en el caso de una gratificación anual, hay una pérdida de la "naturaleza extraordinaria" cuando se entrega por dos años consecutivos. De esta forma, de acuerdo al criterio fijado por la jurisprudencia y la doctrina, la entrega de gratificaciones extraordinarias anuales en forma consecutiva por dos años, desnaturaliza su carácter extraordinario y las convierte en ordinarias a partir de la segunda entrega -dentro de una interpretación conservadora- o tercera entrega -bajo una interpretación amplia, criterio que nosotros asumimos-.

En el caso de gratificaciones extraordinarias que se entregan en períodos menores al año, debería aplicarse el mismo criterio.

Aún cuando la normativa laboral no lo señala -tampoco hemos ubicado una sentencia judicial sobre el particular-, creemos que puede entregarse gratificaciones extraordinarias con una periodicidad mayor a un año sin que puedan ser calificadas como "ordinarias", siguiendo el criterio de periodicidad previsto en el artículo 18 de la LCTS.

En consecuencia, cuando existe una reiteración en la entrega de gratificaciones extraordinarias, éstas pierden esta naturaleza y se convierten en ordinarias y, en consecuencia, son consideradas como una remuneración. En otras palabras, cada vez que pueda determinarse que la entrega de gratificaciones -o de cualquier otro concepto de similar naturaleza- no es excepcional o infrecuente -y ello sólo se logra apreciando varias "entregas" en el tiempo-, estaremos ante gratificaciones ordinarias.

Pese a lo expuesto, debemos indicar que las disposiciones del Sistema Privado de Pensiones (SPP) y del Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR), han establecido un concepto más amplio -y muy discutible- sobre los alcances del término "gratificación extraordinaria". En efecto, las disposiciones del SPP y SCTR²³ han establecido que las gratificaciones extraordinarias se "ordinarizan" cuando se entregan a todos los trabajadores o a un grupo de éstos por períodos iguales o inferiores a los seis meses durante dos años consecutivos.

Resulta cuestionable el mencionado precepto porque, según este criterio, las gratificaciones extraordinarias que se entregan a un solo trabajador nunca se "ordinarizarían" ni las gratificaciones extraordinarias que se abonan por períodos superiores a los seis meses. En todo caso, lo expuesto solamente se aplicaría para las aportaciones al SCTR y el SPP.

3.1.3. Cuando en una empresa existe un sindicato y, en virtud de ello, una negociación colectiva, es posible acordar la entrega única de una bonificación por la suscripción del correspondiente convenio colectivo de trabajo. Al respecto, dada la fórmula legal, la gratificación podría provenir de un convenio colectivo celebrado dentro del procedimiento ordinario previsto en la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo (Decreto Ley 25593) como los provenientes de convenios pactados al margen de esta norma pero dentro del contenido negocial descrito en el artículo 28.1 de la Constitución de 1993²⁴. De otro lado, pese a provenir

²² PEREIRA, Santiago. "La gratificación: complejidades laborales y tributarias". En: Revista Derecho Laboral No. 190. Montevideo, junio de 1998, pp. 494 y ss.

²³ Para el SCTR, véase la definición de remuneración mensual prevista en la Tercera Disposición Final del Decreto Supremo 003-98-SA y, para el caso del SPP, puede apreciarse el artículo 92 de la Resolución 080-98-EF/SAFP.

de un convenio colectivo, se ajusta a las mismas pautas y parámetros descritos en los numerales anteriores.

3.1.4. En la LIR, no existe esta exclusión. Inclusive, el literal a) del artículo 34 de la LIR indica que las gratificaciones son rentas y existe, como hemos visto, la fórmula abierta. En tal sentido, las gratificaciones extraordinarias –incluyendo las que se entregan en la liquidación de beneficios sociales– son consideradas como rentas de quinta categoría y sujetas al Impuesto a la Renta.

3.2. Participación en las utilidades legales o convencionales.

Tanto la participación legal prevista en el Decreto Legislativo 892 –que se distribuye anualmente sobre la renta neta antes de impuestos– así como la participación convencional proveniente de un acto unilateral del empleador, de un convenio colectivo de trabajo, de una costumbre, etc. no califican como remuneración en virtud de lo expresado en el literal b) del artículo 19 de la LCTS. Este último precepto indica que no se considera remuneración cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa –legales o convencionales–.

En este sentido, están comprendidas en la disposición citada, tanto la participación de los trabajadores en las utilidades establecida de manera legal, como las utilidades que, de manera convencional o autónoma –convenio colectivo por ejemplo–, se entrega al trabajador. La participación de utilidades autónomas que otorga una empresa no califica como remuneración para efectos laborales, y se distribuye antes de la aplicación del Impuesto a la Renta en la medida que es deducible como gasto pero, evidentemente, luego de la aplicación del porcentaje respectivo por la utilidad legal a favor de los trabajadores si la empresa se encontrara obligada a tal distribución.

A este respecto, conforme señala el artículo 10 del Decreto Legislativo 892, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría del empleador, la participación en las utilidades fijadas por ley y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva²⁵.

Sobre este tema, en cambio, el literal c) del artículo 34 de la LIR prevé, expresamente, que las utilidades, asignación sustitutoria y cualquier forma de participación es renta de los trabajadores.

3.3. Ración de bienes producidos por la empresa otorgados al personal

3.3.1. De acuerdo con el literal h) del artículo 19 de la LCTS, no constituyen conceptos de carácter remunerativo los bienes que entregue un empleador a sus trabajadores, siempre que los mismos sean de su propia producción, se otorguen en cantidad razonable, y se empleen para el consumo directo del trabajador y su familia.

Por tanto, la calificación no remunerativa de la entrega de los bienes depende de tres factores: que sean producidos por el empleador, que la cantidad sea razonable, y que el trabajador y su familia sean los consumidores finales y directos de dichos productos.

Apreciemos los tres requisitos. Respecto del primer requisito, es indispensable que los bienes entregados al trabajador sean producidos por el empleador. Es decir, si la empresa entrega bienes adquiridos en el mercado, tal liberalidad tendría carácter remunerativo. La interpretación parecería literal pero no debemos olvidar que estamos ante normas excepcionales y la regla presuntiva es el carácter remunerativo de los conceptos que recibe el trabajador.

Ahora bien, consideramos que se podría incluir dentro de lo razonable aquellos bienes que usualmente la empresa comercia en el mercado, aún cuando no sean producidos por ella. Pensemos en una empresa que vende zapatos pero no los fabrica; en este caso, si la empresa entrega zapatos a los trabajadores para su utilización, estaríamos dentro del supuesto legal. Empero, si esta misma empresa compra camisas para regalarlas a los trabajadores –no se las otorga en calidad de condiciones de trabajo–, deberíamos encontrarnos ante un concepto remunerativo porque los bienes entregados no son productos que ella coloca en el mercado.

La entrega efectuada por la empresa debe ser en una cantidad razonable, es decir, que con los bienes entregados se cubran las necesidades del trabajador y su familia, sin que se genere un excedente considera-

²⁴ Al respecto, puede verse TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. "El proceso de reducción de personal y los convenios extra-Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo". En: Revista Diálogo con la Jurisprudencia No. 15. Lima, diciembre de 1999, pp. 65 y ss.

²⁵ La fórmula legal no contempla a la costumbre laboral. Pese a ello, por la redacción de la norma, entendemos que también se encuentra comprendida.

ble. Estos son los dos últimos requisitos para que el beneficio materia de análisis califique como no remunerativo.

3.3.2. Por otra parte, para el Impuesto a la Renta, estamos ante un concepto que se encuentra afecto a este tributo. El artículo 34 de la LIR no efectúa alguna distinción sobre este concepto y, por tal razón, el valor comercial de la ración de productos es renta de quinta categoría para el trabajador.

3.4. Asignaciones personales o por festividades.

3.4.1. Determinadas asignaciones por sucesos personales o festividades no son remuneraciones. Al respecto, el literal g) del artículo 19 de la LCTS indica que las asignaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza –se nos ocurre, por bautizo de hijo, aniversario de bodas, etc.- y las que se otorguen por determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva –por ejemplo, sería el aniversario de la empresa- no son remuneraciones. Las primeras, serían asignaciones personales de los trabajadores y las segundas, generales –inclusive, se ata el beneficio a la existencia de un convenio colectivo que disponga su origen-, por ciertas festividades.

Dada la redacción legal, las asignaciones personales –del trabajador o de sus familiares- se pueden otorgar siempre que ocurra el hecho festivo o fúnebre y en la oportunidad respectiva. De otro lado, el alcance de la asignación puede ser determinado por las partes o el empleador: se puede disponer, por ejemplo, que la asignación por fallecimiento sea entregada sólo ante el fallecimiento del cónyuge y de determinados parientes consanguíneos en línea recta del trabajador.

Por otro lado, el inciso g) del artículo 19 de la LCTS establece que pueden otorgarse beneficios en virtud de la ocurrencia de determinadas festividades debidamente establecidas en un convenio colectivo. Es decir, no podría otorgarse, en rigor, una asignación no remunerativa en razón de determinadas festividades cuando así conste en un acuerdo entre un solo trabajador y el empleador o el empleador lo entregue en forma unilateral. Será siempre necesaria la celebración de un convenio colectivo –en nuestra opinión, un convenio ordinario o atípico, extra Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo- con una generalidad de trabajadores debidamente representados.

Las festividades a que se refiere dicho inciso g) pueden ser contempladas por las partes, pudiendo ser de lo más variadas, desde el Día del Trabajador Minero

hasta el aniversario de creación del sindicato o de la empresa, por ejemplo.

3.4.2. En virtud de la fórmula genérica prevista en el literal a) del artículo 34 de la LIR, estamos ante una renta de quinta categoría afecta al Impuesto a la Renta de cargo de los trabajadores.

3.5. Determinadas bonificaciones para el Sector Público

Por medio del Decreto Supremo 015-2000-EF –como ocurre desde hace varios años-, se estableció la entrega de una bonificación escolar anual a favor de los trabajadores del Sector Público. Tal bonificación se abona a todos los trabajadores sin tener en cuenta si, efectivamente, la destinan para la escolaridad.

De otro lado, el Estado ha establecido, para los años 1999 y 2000, una franja no salarial. En efecto, mediante Decreto de Urgencia 011-99 se ha fijado que los trabajadores del Sector Público –incluyendo a los que se rigen por las normas laborales del sector privado- podrán percibir una bonificación por productividad durante los años 1999 y 2000 –dado el enunciado, podría recibirse mensualmente-. Dicha bonificación no tendrá carácter remunerativo; en consecuencia, no estará afecto a las aportaciones tributarias ni será computable para el cálculo de beneficios sociales.

Los dos conceptos reseñados no califican como remuneración, por indicación de las normas citadas. Sin embargo, como no existe la precisión expresa, estarían afectos al impuesto a la renta de quinta categoría de cargo de los trabajadores.

IV. A TÍTULO DE CONCLUSIONES

Como hemos visto, las normas laborales y tributarias contienen preceptos diferentes en torno a los conceptos que perciben los trabajadores por sus servicios dependientes. Además, existen otros ingresos que hemos preferido no tratar cuya naturaleza es discutida sobre la inclusión en las categorías que hemos descrito.

Si bien existe un enorme avance con la unificación de la administración y fiscalización de las aportaciones que se derivan de la relación laboral y la SUNAT, luego de un período de estudio y capacitación estará en condiciones para afrontar la tarea encomendada. Estimamos que es necesario intentar unificar los diferentes criterios que existen para apreciar la naturaleza laboral y tributaria de un concepto, de tal manera que

se reste la inseguridad jurídica que genera entre los contribuyentes la existencia de dos grandes sistemas normativos que no son necesariamente coincidentes.

Además, se debería establecer un sistema único de recaudaciones y fiscalizaciones de todas las apor-

taciones derivadas del contrato de trabajo (la SUNAT no controla las aportaciones a las AFP's, EPS's y SENATI, por ejemplo), para lograr una reducción de costo y una mayor eficiencia de los procesos administrativos que generan tales aportaciones.
