



TRIBUTOS Y APORTES DEL CONTRATO DE TRABAJO: LA TRIBUTACIÓN LABORAL

Jorge Toyama Miyagusuku*

Law is always closely linked to reality and, for this reason, its areas intertwine constantly. This is how, considering the taxes that arise from the work relations, it is understood that Labor Law and Tax Law have different meeting points. Currently, a phenomenon referred to as “taxation of Labor Law” is happening and, as a complex process, it requires a detailed analysis.

Is it really an interdisciplinary topic or is this a case of invasion from one branch of Law to another? Do they just have points in common or do they differ also? The author examines these and other questions and to do so, he refers, among other topics, to the role that the Sunat has in these circumstances.

KEY WORDS: Labor costs, labor taxation, tax examination, income tax.

El Derecho está íntimamente vinculado a la realidad y, por tal motivo, sus ramas se entrelazan constantemente. Así, considerando los tributos que surgen de relaciones laborales, se entiende que el Derecho Laboral y el Derecho Tributario tienen diversos puntos de convergencia. Actualmente, se está dando el fenómeno denominado “tributación del Derecho Laboral” y, como un proceso complejo, requiere de un análisis detallado.

¿Es un tema interdisciplinario o estamos ante un supuesto de invasión de una rama del Derecho a otra? ¿Sólo tienen puntos en común o también divergentes? El autor plantea resolver éstas y otras interrogantes haciendo referencia, entre otros, al rol de la Sunat en estas circunstancias.

PALABRAS CLAVE: Costos laborales, tributación laboral, fiscalización tributaria, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Magíster en Derecho Constitucional por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesor de la Facultad de Derecho de la PUCP, Universidad del Pacífico y Esan. Director de la revista Soluciones Laborales. Socio de Miranda & Amado Abogados.

Uno de los temas interdisciplinarios del Derecho que cada vez tiene más puntos de confluencia y relevancia es el referido a lo “tributario laboral”. Los vínculos que existen entre estas dos ramas son estrechos, especialmente desde que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] está a cargo de las fiscalizaciones de EsSalud y de la Oficina de Normalización Previsional [en adelante, ONP], y de la dación de normas puntuales sobre gastos laborales y la planilla electrónica, lo cual permite a la Administración Tributaria tener una gestión más eficiente sobre el control y fiscalización de los tributos laborales.

Si bien todos los tributos y aportes se derivan de una relación laboral, la regulación sobre los tributos laborales es compleja. Las normas sustantivas son laborales, tributarias y hasta civiles, mientras que las herramientas de fiscalización son tributarias, procesales civiles y administrativas. A su vez, los órganos de administración, recaudación y fiscalización no son los mismos, teniendo criterios no necesariamente uniformes; por ello, los niveles de presión del cumplimiento y fiscalización no son los mismos.

En este artículo, nos referiremos, precisamente, a las relaciones que existen entre los Derechos Laboral y Tributario, aun cuando no se puede dejar de mencionar que se apreciarán también las vinculaciones con el Derecho de Seguridad Social.

I. SISTEMA TRIBUTARIO LABORAL

Advertimos que utilizaremos la expresión “tributos laborales” en forma general –y hasta coloquial– pues incluiremos no solamente a los conceptos que califican como tributos, sino también a los aportes que no tienen naturaleza tributaria [en tanto el ente de recaudación y administración no es el Estado, como los aportes a las Administradoras de Fondos de Pensiones (en adelante, AFP), Entidades Prestadoras de Salud (en adelante, EPS) y compañías de seguros].

Tal como lo señala Héctor Villegas¹, serán tributos aquellas “[...] prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”. De este modo, suele indicarse que los elementos esenciales del tributo son la prestación dineraria, la existencia de una norma de derecho material y la presencia del Estado como acreedor.

Ahora bien, que una entidad particular sea el acreedor tributario pareciera exceder el ámbito del concepto “tributo” y, por ende, resultaría imposible asimilar los aportes materia de estudio con dicho término (y todo lo que éste implica jurídicamente). Luego, ¿qué naturaleza jurídica podríamos otorgarles? Ingresamos entonces al tema de la parafiscalidad.

El término “parafiscalidad” ha sido descrito por tributaristas para englobar a conceptos que no cumplen con todos los requisitos de un tributo. Uno de ellos es Geraldo Ataliba, que lo enuncia como “[...] la atribución por la Ley de capacidad para ser sujeto activo –o acreedores tributarios– de tributos, que recaudan en beneficio de sus propias finalidades –entiéndase por ello finalidades de utilidad pública– personas diversas del Estado”². La discusión en torno a este tema se centra en determinar la razón por la cual se considera como tributos aquellas detracciones efectuadas por entidades o empresas que no forman parte del Estado y que a través de una norma determinada –creada, obviamente, por dicho ente– se convierten en acreedores tributarios.

Reconociendo este importante matiz en la determinación de los alcances de la expresión “tributo”, nosotros nos referiremos con este concepto a todos los aportes legales que se deben efectuar sobre la remuneración o renta que se abonan al trabajador, y nos permitiremos referirnos de manera general a los tributos laborales para incluir a estos aportes no tributarios.

¹ VILLEGAS, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1990. p. 48.

² ATALIBA, Geraldo. “Hipótesis de Incidencia Tributaria”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. p. 215. Además, puede verse: GARCIA VIZCAINO, Catalina. “Derecho Tributario”. Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1997. pp. 117 y siguientes.

A. Notas generales

El sistema de tributación laboral en el Perú se estructura, naturalmente, sobre el contrato de trabajo y, por ello, los principios y las instituciones del Derecho Laboral se deben aplicar para la determinación de los tributos y aportes laborales.

Las características más importantes que podemos mencionar son las siguientes:

- a. **Aplicación del Derecho Laboral.** La clave del Derecho Tributario Laboral reside en la comprensión de las disposiciones laborales para su actuación. Los supuestos de la hipótesis de incidencia tributaria se estructuran, finalmente, sobre la base de las normas laborales: El contrato de trabajo es el sustento, los sujetos obligados son el empleador y el trabajador, los plazos se determinan en relación con los pagos de la remuneración, etcétera.

Pese a lo expresado, se puede apreciar un proceso de “tributarización” de las relaciones laborales, esto es, la preeminencia de una serie de disposiciones del Derecho Tributario que afectan la estructura y eficacia de las relaciones laborales o, cuando menos, de distancias de las normas laborales. Como ejemplo, tenemos el pago de las utilidades laborales: Las normas laborales disponen que se deben pagar 30 días después de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de quinta categoría, pero las normas tributarias prevén que el concepto será gasto del ejercicio en que se reparten si se abonan dentro del plazo de la presentación de la indicada declaración.

- b. **Separación de contribuyentes.** Las normas han dividido a los contribuyentes laborales de tal manera que los tributos corresponden exclusivamente a uno de los sujetos de la relación laboral. Así, por ejemplo, los aportes al régimen de salud corresponden a la empresa pero los del sistema de pensiones al trabajador.

- c. **Falta de sistema tributario laboral.** Se aprecia que no existe un sistema tributario laboral pues, a nivel de entes recaudadores y de administración, hay actuaciones dispares, fiscalizaciones independientes y no coordinadas, entre otras evidencias. Solamente a nivel de las fiscalizaciones y recaudaciones se verifican algunas acciones conjuntas entre el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo [en adelante, MTPE], EsSalud y la Sunat.

La Sunat recauda los principales tributos laborales que se devengan del contrato de trabajo. En este sentido, es la entidad que muestra los puntos de encuentro de lo laboral y tributario. De esta constatación, que no es más que la puesta en práctica de una serie de normas tributarias que están incidiendo en la regulación y especialmente la práctica laboral, se sustenta lo que describiremos en las siguientes líneas.

Desde enero de 1999, quedó establecido en forma incuestionable la aplicación del Código Tributario para las aportaciones a la Seguridad Social (Ley 27038); luego, desde agosto de 1999, la Sunat comenzó a recaudar y fiscalizar en general las aportaciones a EsSalud y a la ONP. Es, pues, desde 1999, que comenzó toda una orientación hacia la tributarización del Derecho Laboral³. Más todavía, desde enero de 2008, la Sunat recibe mensualmente las planillas laborales por medios electrónicos (planillas electrónicas o programas de declaración telemática).

- d. En estricto, el ingreso de las entidades privadas en la Seguridad Social ha generado que los aportes recaudados y administrados por estas entidades, dejen de tener carácter tributario. En efecto, los aportes a los Sistemas Privado de Pensiones, Salud Privada y al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo [en adelante, SCTR], no reúnen las características de ser recaudadas por el Estado, sino por entidades privadas o por el propio Estado, pero como agentes privados en el caso del seguro de riesgo.

³ Al respecto, puede verse: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “La Sunat y la tributarización de la Seguridad Social”. En: Revista Análisis Tributario 139. Lima. 1999. pp. 10 y siguientes.

Cuadro 1: Tributos laborales

Tributo	Obligado al pago	
	Empleador	Trabajador
Sistema Nacional de Pensiones		13%
Sistema Privado de Pensiones		12,5 % (prom) ⁴
EsSalud	9%. Si se contrata con una EPS: 6.75% a EsSalud y 2.25% a la EPS.	
EsSalud-Agro	4%	
EsSalud Pensionista	4%	
Renta de Quinta Categoría		15, 21 y 30% ⁵
SCTR (sólo actividad riesgosa)	Variable ⁶	
Sencico ^I (sólo industria de la construcción)	0.2%	
Conafovicer ^{II} (sólo construcción civil)		2%
Senati ^{III} (sólo trabajo industrial)	0.75%	

En el cuadro 1 se aprecian los tributos laborales. De los tributos mencionados, el único que no se liquida mensualmente ni se determina sobre el concepto de remuneración laboral es el Impuesto a la Renta de quinta categoría de cargo de los trabajadores dependientes, dado

que se calcula en forma anual, pero se paga mensualmente (pagos a cuenta) y su base de cálculo es el concepto de renta de quinta categoría. A continuación, describimos el procedimiento general de determinación de este impuesto.

Cuadro 2: Cálculo de Impuesto a la Renta

	Quinta categoría (Trabajo Dependiente)
Pagos a cuenta: Retención a cargo de personas que paguen o acrediten rentas de cuarta y quinta categoría.	Un dozavo del impuesto que le corresponda tributar al trabajador sobre el total de las remuneraciones proyectadas en el año.
Deducciones	7 UIT
Tasas	Hasta 27 UIT: 15% 27-54 UIT: 21% Exceso de 54 UIT: 30%

⁴ Incluye comisión porcentual y prima de seguro dependiendo de cada AFP.

⁵ De acuerdo al procedimiento establecido en el cuadro de Impuesto a la Renta respectivo, con una deducción de siete Unidades Impositivas Tributarias [en adelante, UIT].

⁶ El porcentaje dependerá de si se contrata con EsSalud o una EPS (salud) y/o con la ONP o una EPS o compañía de seguros (invalidez, sobrevivencia o sepelio).

^I Nota del Editor: El acrónimo Sencico se refiere al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción del Perú.

^{II} Nota del Editor: El acrónimo Conafovicer se refiere al Comité Nacional de Administración del Fondo para la Construcción de Viviendas y Centros Recreacionales para los Trabajadores en Construcción Civil del Perú.

^{III} Nota del Editor: El acrónimo Senati se refiere al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial del Perú.

B. Derecho Tributario Laboral

Mientras que el Derecho Laboral regula las prestaciones subordinadas de un sujeto a otro a cambio de una retribución, en un régimen de ajenidad, el Derecho Tributario incide en los tributos que se generan sobre la relación laboral, así como el tratamiento que debe conferir el empleador a los pagos realizados a su personal.

La compleja regulación del sistema normativo exige la confluencia de una serie de normas aplicables para cada tributo, así como la existencia de entes reguladores de diferentes niveles. En el cuadro 4, resumimos el marco regulatorio aplicable a los tributos laborales.

El análisis de los puntos interdisciplinarios del Derecho puede denotar, ciertamente, relaciones de coordinación, complemento o subordinación. En nuestra opinión, hay ciertas instituciones del Derecho Laboral que han sido modificadas por las normas laborales y, en algunos casos, por la interpretación que ha realizado la Sunat, que han “desestabilizado” ciertas instituciones laborales y, en otras ocasiones, han desplazado la regulación laboral.

Por criterios de la Sunat, así como las normas tributarias que se han emitido en los últimos años, el Derecho Laboral se ha visto afectado. Hoy estamos ante un proceso de “tributarización” del Derecho Laboral; esto es, la adecuación y afectación de importantes instituciones del Derecho Laboral por el Derecho Tributario. Instituciones como la contratación directa

laboral (aplicación de la realidad económica), la intermediación laboral [detracción del Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) y ciertos supuestos de tercerización de servicios], los beneficios sociales (vacaciones, utilidades y cualquier pago a los trabajadores), los sistemas formales (llenado de planillas) y las reglas de fiscalización de personal, deben ser interpretadas o aplicadas en función de lo previsto en las normas tributarias o los criterios de la Sunat en detrimento de lo expuesto en las normas laborales y, principalmente, las instituciones del Derecho Laboral.

El objeto de las siguientes líneas consistirá en describir los principales temas que han sido materia de regulación tributaria o de interpretación de la Sunat –que se resumen en el siguiente cuadro– y que, a nuestro juicio, están afectando algunas instituciones del Derecho Laboral.

Cuadro 3: Preocupaciones de la Sunat

Tema	Aspectos
Contratación	Falsos locadores, cuarta y quinta categoría, informalidad
Aportes	Cálculo de aportes, base imponible (real + oculto)
Contratas de intermediación	Detracción de intermediación, empleador real, solidaridad, cuestionamiento del gasto laboral
Deducciones	Gasto laboral: General, razonable, necesario
Formalidades	Planillas electrónicas, formatos, plazos, crédito EPS

Cuadro 4: Base legal

Tributos	Normas Legales	Ente Recaudador/ Administrador
Impuesto a la Renta de quinta categoría	Código Tributario + Ley del Impuesto a la Renta	Sunat
EsSalud	Código Tributario + normas de EsSalud	EsSalud / Sunat
ONP	Código Tributario + normas de la ONP	ONP / Sunat
AFP	Normas del Sistema Pivado de Pensiones + Código Civil	AFP (supervisado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP)
EPS	Normas de EsSalud + normas aplicables a EPS	EPS (supervisado por la Superintendencia Nacional de Aseguramiento en Salud)
Senati	Código Tributario + normas de Senati	Senati
SCTR	Normas del SCTR + normas de EsSalud y EPS + normas de Seguros	Salud: EPS y EsSalud Pensiones: Compañías de seguros y ONP

II. LA TENDENCIA HACIA LA “QUINTIFICACIÓN DE LA RENTA”

El punto de partida para encontrarnos dentro del Derecho Tributario Laboral es determinar si estamos ante un contrato de trabajo, esto es, apreciar si, en realidad, hay los tres elementos de un contrato de trabajo: Prestación personal, subordinación y remuneración. Sin embargo, las normas tributarias han ido más allá.

A. La “rotura” de la división en la prestación de servicios.

De un punto interdisciplinario que mostraba un tratamiento uniforme entre los Derechos Laboral y Tributario, hemos pasado a un punto de diferenciación entre los Derechos Laboral y Civil con el Tributario. Veamos el desarrollo de esta reflexión.

La tradicional división de los contratos de prestación de servicios por cuenta ajena, basada en los Derechos Civil (prestación autónoma, contrato de locación de servicios) y Laboral (prestación subordinada o dependiente, contrato de trabajo), tenía un tratamiento similar en el Derecho Tributario en la clasificación de las rentas afectas al Impuesto a la Renta. Así, dentro de las rentas de cuarta categoría, se incluían a la retribución (honorarios profesionales) derivada de servicios autónomos (contrato civil), mientras que se consideraban como rentas de quinta categoría a la remuneración, suma que es la contraprestación de servicios subordinados (contrato laboral).

En nuestro ordenamiento, el contrato de trabajo se determina cuando se verifican sus tres elementos esenciales: Remuneración, prestación personal y subordinación (artículo 4 de

la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobada por el Decreto Supremo 003-97-TR). Esta definición tiene alcance general, pues ha sido reconocido también por el Tribunal Fiscal, el Tribunal Constitucional, Indecopi y hasta por las normas del Servicio Civil.

Sin embargo, se puede apreciar un proceso de “quintificación” de las rentas derivadas de la prestación de servicios por cuenta ajena, esto es, de una calificación de parte de las rentas de “cuarta categoría” como de “quinta categoría”. De este modo, la tradicional división en el tratamiento tributario de los ingresos de servicios por cuenta ajena ha quedado resquebrajado: Mientras que los Derechos Laboral y Civil presentan una distinción, en el Derecho Tributario una parte de la diferenciación ha desaparecido.

Hace unos años, se creó legalmente el sistema bautizado como “cuarta-quinta” que importa tratar como ingresos de quinta categoría (típicamente ingresan las rentas fruto del trabajo dependiente) cuando el ingreso provenga de un contrato de locación de servicios cuya prestación se ejecuta en el lugar y horario designados por el contratante y éste último asume los gastos que demanda la prestación de servicios. En suma, se alude a contratos de locación de servicios con rasgos sintomáticos de laboralidad.

Por otro lado, una modificación tributaria (Decreto Legislativo 945) ha establecido que se deben tratar como rentas de quinta categoría los ingresos que perciba un trabajador registrado en planillas, así como aquellos que se derivan de servicios prestados para la misma empresa bajo modalidades de cuarta categoría (honorarios profesionales). En el siguiente gráfico resumimos lo expresado:

Cuadro 5: Modalidad laboral-tributaria

Modalidad	Laboral	Tributario
Contrato de trabajo	Genera derechos laborales y pago de remuneración	Es renta de quinta categoría
Contrato de locación de servicios	No es laboral, salvo que exista desnaturalización	Es renta de cuarta categoría
Contrato de cuarta-quinta categoría	Hay lugar y horario subordinados, pero debe verse otros elementos, rasgos y manifestaciones de laboralidad	Es renta de quinta categoría
Contrato de trabajo y a la vez contrato de locación de servicios	Los ingresos por locación de servicios serán laborales si tales servicios son idénticos o similares	Todo es renta de quinta categoría
Contrato laboral de socios o familiares	Es remuneración	Puede ser dividendo si no es valor de mercado, no es gasto
Convenio de prácticas y capacitación juvenil	No es remuneración	No es renta de quinta categoría

Cuadro 6: Diferencias tributarias entre contratos

Tipo de contrato	Subordinación	Gastos asumidos por la empresa	Forma	Renta
Contrato de trabajo	Sí	Sí	Boleta de pagos	Quinta categoría
Locación de servicios	No hay autonomía	No es usual	Recibo por honorarios	Cuarta Categoría
Cuarta-quinta	Solo horario + lugar	Sí	Voucher o recibo por honorarios	Quinta categoría
Mercantil	No hay autonomía	No es usual	Factura	Tercera categoría

Así, se han incorporado como rentas de quinta categoría a los ingresos derivados de ciertos contratos de locación de servicios (los llamados “cuarta-quinta”), y aquellas retribuciones pagadas a profesionales que laboran para una misma empresa en planillas. Entonces, a partir de esta calificación tributaria, que rompe los esquemas civiles y también los propiamente laborales, es importante apreciar los efectos que estas modificaciones han ocasionado.

Ahora bien, podemos distinguir las diferencias entre los contratos de trabajo, de cuarta-quinta, de locación de servicios y comerciales a través del cuadro 6.

B. Conclusión a partir de un ejemplo de la Sunat de cuarta-quinta

Queremos finalizar este primer punto interdisciplinario con una reflexión de un ejemplo propuesto por la Sunat.

Mediante la Directiva 001-2001/SUNAT, publicada el 19 de enero de 2001, la Sunat estableció algunos ejemplos tipo para que los trabajadores pudieran determinar si el empleador había determinado correctamente el Impuesto a la Renta de quinta categoría. El caso 2, que se detalla, indicaba lo siguiente:

“Anita Quispe tiene un contrato para prestar sus servicios de secretaria a la Municipalidad de Chacaracero. No se encuentra registrada en planillas, pero la Municipalidad le fija el lugar y horario de trabajo, y le proporciona una oficina, una computadora y los útiles de escritorio que requiere para prestar sus servicios [...] De acuerdo a las normas tributarias, tus rentas son de quinta categoría (aunque no estés en planillas)”.

Como se aprecia, es un caso donde la persona percibe rentas de “cuarta-quinta” categoría y ha sido calificado como tal. Lo curioso de este ejemplo es que, en realidad, se trataría de una

persona que debería estar en planillas laborales bajo un contrato de trabajo (¿cómo una secretaria puede ser una trabajadora independiente?). Por consiguiente, sus rentas son de quinta categoría “pura o tradicional” (inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta) y no de “cuarta-quinta” (inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta); entonces, se originan los tributos laborales.

El enfoque del caso es, ciertamente, recaudatorio y se deja de lado los aspectos laborales. Si bien la fiscalización laboral escapa de la competencia de la Sunat, no puede dejar de reconocerse que existe un nivel de competencia en los temas laborales, en la medida que recauda parte de los tributos laborales. Por otro lado, desde nuestro punto de vista, no deberían colocarse ejemplos que, si bien parten de reconocer una lamentable realidad que es el “ocultamiento” de las relaciones laborales, no podrían convalidarse brindando una “certificación tributaria” de adecuada contribución (cuando estamos ante una relación simulada).

III. LA DETRACCIÓN DEL IGV DE LA INTERMEDIACIÓN ENCUBIERTA

A. La diferenciación entre la intermediación y la tercerización (*outsourcing*)

La Sunat ha aplicado el sistema de deducción del IGV (12%) a la intermediación laboral y aquellos servicios tercerizados (tercerización, *outsourcing* o descentralización productiva) encubiertos, y también a ciertos procesos válidos de tercerización (por ejemplo, fabricación de bienes por encargo). Lo expuesto confiere a la Sunat un mayor criterio discrecional en la determinación de los alcances de la intermediación laboral. En este caso, el Derecho Tributario, con fines recaudatorios, ha dictado una medida especial sobre los mecanismos de contratación laboral indirecta, esto es, la intermediación laboral.

Los supuestos en que se aplica la detracción se han ido ampliando con el transcurso del tiempo (la primera fue la Resolución de Superintendencia 131-2003/SUNAT del 28 de junio de 2003, luego la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT, la Resolución de Superintendencia 258-2005/SUNAT y la Resolución de Superintendencia 056-2006/SUNAT), e ingresan dentro del denominado Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias al Gobierno Central.

Cabe anotar que también están sujetos a detracción los contratos de gerencia y los servicios relacionados con actividades empresariales (contabilidad, auditoría, publicidad, asesoría legal, asesoramiento empresarial y de gestión, limpieza de edificios, fabricación de bienes por encargo, entre otras). En estos casos taxativos de tercerización, también cabe detracción del IGV.

Entonces, estamos ante nuevos servicios afectos al sistema de detracción del IGV y que importa gravar con este sistema a ciertas actividades de tercerización. Ello, ciertamente, constituye una nueva diferenciación entre el tratamiento laboral y el tributario: La detracción del IGV afecta todos los servicios de inter-

mediación laboral (incluyendo los simulados) así como determinadas actividades de tercerización de servicios.

Este régimen entró en vigencia en julio de 2003 e importa que la Sunat prevé un procedimiento de detracción especial del IGV para la intermediación laboral, similar al que se aplica para el azúcar y los combustibles: Las empresas usuarias (las que reciben los servicios de intermediación laboral), deberán detraer el 12% del precio del servicio —el mismo que no podrá ser a un valor inferior al del mercado— pagado en el Banco de la Nación a nombre de las entidades de intermediación laboral. Hay ciertas actividades de tercerización que han sido incluidas dentro del sistema de detracciones del IGV, tal como veremos más adelante.

Es importante diferenciar servicios que califican como *services* o no. Recordemos que la contratación de una empresa de servicios ocurre cuando una empresa denominada de “intermediación”, debidamente registrada y autorizada por el Ministerio de Trabajo, cede “mano de obra” a otra empresa denominada “empresa usuaria”, para la realización de labores temporales, complementarias o especializadas.

Cuadro 7: Supuestos de la intermediación y la tercerización

Servicio	Supuestos
Intermediación laboral y tercerización	<p>Se le llama así “a lo siguiente, independientemente del nombre que le asignen las partes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los servicios temporales, complementarios o de alta especialización prestados de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 27626 y su reglamento, aprobado por el Decreto Supremo 003-2002-TR, aun cuando el sujeto que presta el servicio: <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Sea distinto a los señalados en los artículos 11 y 12 de la citada ley; 1.2. No hubiera cumplido con los requisitos exigidos por dicha ley para realizar actividades de intermediación laboral. 1.3. Destaque al usuario trabajadores que a su vez le hayan sido destacados. 2. Los contratos de gerencia, conforme al artículo 193 de la ley general de sociedades. 3. Los contratos en los cuales el prestador del servicio dota de trabajadores al usuario del mismo, sin embargo éstos no realizan labores en el centro de trabajo o de operaciones de éste último sino en el de un tercero”.
Fabricación de bienes por encargo (Tercerización)	<p>Se denomina así a “aquel servicio mediante el cual el prestador del mismo se hace cargo de todo o una parte del proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien. Para tal efecto, el usuario del servicio entregará todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquéllos que se hubieran encargado elaborar, producir, fabricar o transformar.</p> <p>Se incluye en la presente definición a la venta de bienes, cuando las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien con los que el vendedor ha elaborado, producido, fabricado o transformado los bienes vendidos, han sido transferidos bajo cualquier título por el comprador de los mismos”.</p>

Cuadro 8: Diferencias entre intermediación y tercerización

Materia	Intermediación	Tercerización
Tipo de servicio	Sólo hay destaque de mano de obra (provisión de mano de obra).	Se presta un servicio integral (puede incluir personal).
Poder de dirección	La empresa usuaria tiene facultades de dirección y fiscalización del personal.	Sólo hay coordinación. No hay poder de dirección sobre personal del tercero.
Tipo de actividad contratada	Complementaria Principal, Temporal, suplencia u ocasional Especializada	Cualquier actividad principal
Autorizaciones	Indispensable del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo + ordinarias + especiales	Ordinarias + especiales
Planillas electrónicas	Se debe registrar	Se debe registrar
Detracción del IGV	Detracción del IGV (12%).	Solamente bajo algunos supuestos taxativos, o que exista simulación

Este régimen también se aplica a la intermediación laboral, y también a los servicios de tercerización, subcontratación u *outsourcing* si en los hechos se verifica un servicio de intermediación laboral (en mero destaque de mano de obra). Seguidamente, presentamos un cuadro que pretende remarcar las principales diferencias entre la intermediación laboral y la tercerización (*outsourcing*):

B. Detracción del IGV en intermediación: Casi un punto de encuentro

En este caso, debería existir un punto de encuentro entre la diferenciación laboral y tributaria. No debiera presentarse un tratamiento distinto pues se regula un mismo fenómeno, la intermediación laboral. Empero, la Sunat ya ha incorporado determinadas actividades de tercerización dentro de la detracción del IGV.

Entonces, en cada caso, se debe analizar si un servicio prestado por un tercero representa un mero destaque de personal o importa el cumplimiento de un servicio completo e integral por las consecuencias laborales (límites, solidaridad, laboralización directa, etcétera) y tributarias (detracción) que esta calificación representa. En suma, debe haber un tratamiento uniforme: No puede existir detracción del IGV sin que se califique el servicio como de intermediación laboral –y que se aprecien las reglas y límites que existen para el destaque de personal– o contar con una intermediación laboral sin que se produzca una detracción tributaria. Habría, entonces, casi un punto de encuentro, por ahora.

La referencia del Derecho Tributario al Laboral ha sido abordada por la Sunat. En efecto, en el

Informe 244-2003-SUNAT/2B0000 se analizan los supuestos de intermediación laboral a partir de lo expuesto en las normas laborales (Ley 27626 y complementarias) para fijar el ámbito de aplicación de las normas laborales.

De acuerdo con lo expresado, además de los casos de intermediación laboral permitidos por la legislación laboral, se incluyen los siguientes casos dentro de la detracción del IGV como intermediación laboral: (i) Servicios principales, no complementarios y no especializados; (ii) contratación de servicios sin cumplir requisitos previstos para la intermediación (por ejemplo, cuando en la práctica existe una intermediación laboral disfrazada de tercerización); (iii) destaque al usuario de trabajadores que a su vez le hayan sido destacados; y, (iv) contratos en los cuales el prestador del servicio dota de trabajadores al usuario del mismo, sin embargo, éstos no realizan labores en el centro de trabajo o de operaciones de éste último sino en el de un tercero.

En los cuatro supuestos descritos, hay algo en común: La infracción a lo dispuesto en las normas laborales. El hecho de que se cumpla con las normas de detracción del IGV no libera a una empresa de que se apliquen las consecuencias laborales: El trabajador puede invocar su laboralización directa, así como reclamarle beneficios sociales y el Ministerio de Trabajo aplicar la sanción administrativa.

De otro lado, se han incluido algunos supuestos de tercerización dentro de los casos de detracción del IGV: (i) Los contratos de gerencia, conforme al artículo 193 de la Ley General de Sociedades; (ii) servicios contables, jurídicos,

investigaciones de mercados y realización de encuestas de opinión pública, asesoramiento empresarial y de gestión, actividades de arquitectura e ingeniería y conexas, publicidad, investigación y seguridad, limpieza de edificios, actividades de envase y empaque; y, (iii) fabricación de bienes por encargo: Cuando el prestador de servicio se hace cargo de todo o una parte del proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien.

En estos casos, la tercerización genera la detracción del IGV, pero no necesariamente nos encontraremos ante un supuesto de simulación laboral. Será necesario determinar si en la práctica y hechos existen elementos que permiten apreciar que el prestador de servicios solamente brinda mano de obra (destaque de personal) que está bajo la dirección del contratante. Si se comprueban estos hechos, la sanción debería ser la laboralización dentro de la planilla del contratante, sin perjuicio de las sanciones administrativas.

Estamos ante uno de los temas que está “moviéndose” en el Derecho Laboral, pues el fenómeno de la externalización de los servicios laborales se aprecia en muchas empresas. Dicha externalización puede realizarse mediante un *outsourcing* (tercerización, contrata, etcétera) o una intermediación laboral. A nivel teórico, resulta clara la diferenciación pero, en la práctica, se presentan muchos supuestos donde las zonas grises son la característica común y el esfuerzo para distinguirlos debe darse, tanto por las consecuencias laborales como por el tratamiento laboral. Lo claro es que, desde que se ha implementado el sistema de detracción, la necesidad de las empresas por tener clara la diferenciación entre estos dos sistemas de contratación es ineludible así como la observancia de los requisitos para utilizar estas figuras.

IV. LAS REMUNERACIONES-RENTAS Y LA GENERALIDAD Y CAUSALIDAD DE LOS PAGOS (LOS GASTOS POR PLANILLA Y LA FACULTAD PREMIAL DEL EMPLEADOR)

A. La remuneración laboral y la renta tributaria

Pese a encontrarnos ante tributos laborales, no existe uniformidad en la determinación de la base de cálculo de los tributos y aportes laborales. En efecto, es necesario distinguir entre los conceptos de remuneración y renta del

trabajador, con independencia del carácter tributario o no de las aportaciones que venimos comentando. Las aportaciones solamente se determinan sobre los conceptos que califican como remuneración.

El artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral indica 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”.

Además, es relevante tener en consideración lo expuesto en el artículo 10 del Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo, 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 Ley de Productividad y Competitividad Laboral–, 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”. En función a lo expuesto en las normas legales citadas, podemos indicar, resumidamente, lo siguiente:

- a. Las normas laborales señalan un concepto de remuneración genérico que se aplica a todo el ordenamiento jurídico, salvo la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que no se indica el Derecho Tributario; por consiguiente, el concepto de remuneración descrito se aplicaría para los demás tributos y aportes).
- b. Se establece una presunción general sobre los alcances de la remuneración. La fórmula empleada es genérica, una suerte de presunción *iuris tantum*, sobre los conceptos e ingresos que percibe el trabajador, ya sea en dinero o en especie. Sobre esto último, al no existir un límite expreso, cabría un pago total en especie.
- c. Por otro lado, la remuneración es un concepto contraprestativo que se entrega a los trabajadores por los servicios que estos prestan y pueden ser utilizados para los fines que crean conveniente. Por ello, la norma anota que la remuneración es de libre disposición del trabajador.

Tal como hemos descrito en el capítulo de remuneraciones, las normas laborales detallan, en lista cerrada y taxativa, los conceptos que

no califican como remuneración. El artículo 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral indica que no son remuneraciones, para ningún efecto legal, los conceptos que aparecen detallados en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo 001-97-TR. Los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios disponen que no son remuneraciones una serie de conceptos: Algunos no tienen relación con la calificación de remuneración, pues constituyen condiciones de trabajo (movilidad, pasajes, gastos de representación, seguro privado de salud, alimentación, uniformes, entre otras), pero la gran mayoría de ellos representa una excepción al concepto genérico de remuneración pues podrían ser incluidos dentro de los alcances del artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral .

En efecto, se precisa que, por ejemplo, la asignación por cumpleaños no es remuneración; todos los años pueden entregarse una asignación por cumpleaños y ésta no sería remuneración. Igual sucede con la asignación por aniversario de la empresa, la asignación –que puede ser mensual– por educación del trabajador o de sus hijos, la participación en las utilidades –legales o convencionales–, el valor de las canastas de Navidad o del Día de las Madres, etcétera. Inclusive, estos conceptos pueden tener reglas para la determinación basadas en el desempeño y rendimiento del trabajador y no ser remunerativos, pues aquí no son relevantes las razones o formas de pago, sino la naturaleza

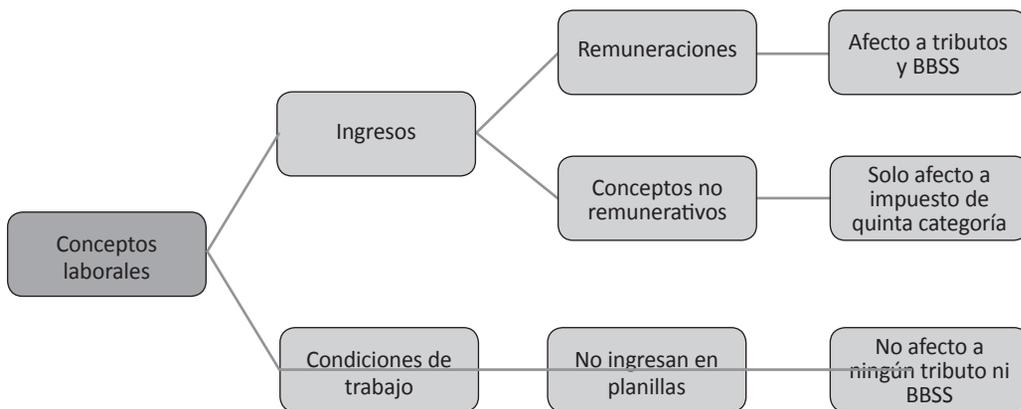
del beneficio. Si no hubiera mención legal, los conceptos descritos serían considerados como remuneración “para todo efecto legal”.

Ahora bien, la lista de conceptos no remunerativos no es aplicable para la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, dado el concepto genérico que maneja la Ley del Impuesto a la Renta (literales a y b del artículo 34), los conceptos descritos son rentas de quinta categoría de cargo de los trabajadores. La Ley del Impuesto a la Renta establece, entonces, un concepto mucho más amplio que la Ley de Productividad y Competitividad Laboral: El concepto de renta tributaria desborda y supera los alcances de la remuneración laboral del trabajador⁷. Por ejemplo, las utilidades, la gratificación extraordinaria, el valor de la canasta de navidad, entre otros beneficios, no califican como remuneración, pero sí son renta tributaria.

Cabe indicar que, sobre las gratificaciones extraordinarias otorgadas por razones diferentes, éstas no pueden ser consideradas como conceptos remunerativos por haber sido otorgadas periódicamente, ya que la Ley laboral exige regularidad en el pago⁸, por tanto no sujeto a aportes (EsSalud) y descuentos (pensiones).

En resumen, se entregan a los trabajadores ingresos y condiciones de trabajo. Los ingresos pueden ser remunerativos o no remunerativos, y las condiciones de trabajo son simplemente gastos laborales (no son ni remuneraciones ni rentas de quinta categoría), tal como se describe en el siguiente gráfico.

Cuadro 9: Afectación de condiciones laborales



⁷ Sin embargo, en un supuesto cuando menos, un concepto no es renta, pero sí remuneración. De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, es posible que el valor de la vivienda proporcionada a un trabajador extranjero no califique como renta durante los tres primeros meses; empero, normalmente, el valor de la vivienda sí debería ser considerado como remuneración.

⁸ CAS 2083-2004-LIMA.

B. La deducción de gastos: Los criterios tributarios

Las normas tributarias (Decreto Legislativo 945) han reforzado cierto criterio del Tribunal Fiscal y de la misma Ley del Impuesto a la Renta, sobre los pagos a los trabajadores que se pueden considerar como gastos. Centralmente, se exige que sean generales y se relacionen con la actividad productiva; ello, pese a las facultades que tiene el empleador para realizar pagos a los trabajadores y que, en muchos casos, está reconocida por las normas laborales (la concesión de una gratificación extraordinaria, por ejemplo).

De acuerdo con lo establecido por las normas vigentes, para que sean considerados como gastos los conceptos entregados a los trabajadores, deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada y cumplir con tres criterios centrales: (i) De razonabilidad en relación a los ingresos del contribuyente; (ii) de generalidad, esto es, un criterio general, impersonal, abstracto en la entrega de un beneficio; y, (iii) ciertamente, debería existir algún nexo de conexión entre el beneficio que se otorga y la generalidad a la que se dirige.

Se entiende por conceptos convencionales o autónomos adicionales a la remuneración ordinaria a: Los aguinaldos, las bonificaciones, las gratificaciones y las retribuciones que se acuerden al personal, lo que incluye los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. También se consideran como tales los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de distinta naturaleza como salud, recreación, culturales y educativos; así como los gastos por enfermedad.

En este caso, consideramos que la norma tributaria desborda el ámbito laboral al exigir un criterio de generalidad y causalidad cuando las disposiciones laborales permiten la entrega de conceptos a uno o más trabajadores. Por ejemplo, la gratificación extraordinaria, contemplada como un concepto no remunerativo en el literal a del artículo 19 de la Ley

de Compensación por Tiempo de Servicios, en su Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo 001-97-TR, puede entregarse a uno o más trabajadores y no se exige una "exposición" de la causa por la cual se entrega (recuérdese que es una liberalidad); pese a ello, si una empresa abonara una gratificación extraordinaria a un trabajador, las disposiciones tributarias prevén la posibilidad de que tal suma no sea reconocida como un gasto⁹. De esta forma, este tratamiento tributario podría motivar que las empresas dejen de pagar una gratificación extraordinaria a sus trabajadores por el riesgo a un desconocimiento del gasto.

En todo caso, consideramos que es posible afirmar que la generalidad no solamente comprende aquellos casos donde se entrega un beneficio a todo el personal, sino los supuestos donde los receptores del beneficio son: (i) Los que pertenecen a un grupo o categoría laboral, como por ejemplo, todos los obreros, funcionarios, expatriados, entre otros; (ii) quienes cumplen determinados parámetros, como los que alcanzaron sus metas y objetivos, premio al mejor trabajador, etcétera; e, inclusive, (iii) cuando se trata de un beneficio a un específico trabajador y existen razones objetivas derivadas de criterios razonables y naturalmente de la facultad premial del empleador, como por ejemplo, un sorteo o un reconocimiento al mejor trabajador del año. Desde la perspectiva laboral, podríamos indicar que, en aquellos casos donde no se aprecie una discriminación laboral carente de explicaciones objetivas, se debería admitir una deducción del gasto tributario en tanto que las normas tributarias buscan, centralmente, controlar la arbitrariedad de las empresas. En otras palabras, existiría una coincidencia entre las normas laborales (principio de igualdad en el trato) y tributarias (generalidad en el gasto)¹⁰.

Por ejemplo, el Tribunal Fiscal declaró nula una fiscalización que cuestionaba el gasto efectuado sobre un grupo de trabajadores e indicó (Resolución del Tribunal Fiscal 2506-2-2004) que la generalidad del gasto observado debió verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o, condición similar. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocu-

⁹ Un estudio sobre las gratificaciones extraordinarias puede verse en: CANOVA TALLEDO, Karla. "Tratamiento laboral y tributario de las gratificaciones extraordinarias". En: Revista Soluciones Laborales. Lima: Gaceta Jurídica. 2008.

¹⁰ Sobre este tema, puede verse: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. "Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria. Puntos de encuentro y desencuentros". En: *Ius Et Veritas* 45. Lima: Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. pp. 45 y siguientes.

rrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona o más¹¹, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad. Asimismo, aun cuando el gasto observado cumpliera con la característica de generalidad y, por tanto, calificara como renta gravable de quinta categoría, sería deducible en la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

El Tribunal Fiscal también ha tenido la oportunidad de pronunciarse respecto a los gastos por educación, refrigerio y movilidad supeditada a la asistencia (Resolución del Tribunal Fiscal 9197-3-2007), señalando que los gastos por educación deben ser acreditados documentariamente, requisito necesario para que dicho concepto no forme parte de la remuneración computable. Asimismo, ha indicado que el refrigerio debe ser sustentado, y aunque el monto otorgado sea razonable, para que dicha asignación sea considerada como refrigerio y no como alimentación principal, es necesario que se acredite que efectivamente estos sean utilizados por dicho concepto. Por último, respecto de los montos por transporte, aunque razonables, se debe sustentar que se encuentra supeditado a la asistencia del trabajador a su centro de labores.

En suma, la facultad “premio” —derivada de su facultad de dirección— que tiene el empleador¹², tendría que cumplir ciertos requisitos y, de otro lado, las políticas de compensaciones de gestión humana tendrían que elaborar criterios generales y con “causalidad” para que los premios, gratificaciones, entre otros beneficios que se entreguen al personal no sean cuestionados desde el punto de vista tributario.

Creemos, en suma que, en este caso, las facultades del empleador (institución laboral) se han visto afectadas por el tratamiento de las normas del Derecho Tributario.

C. Gasto deducible al cese: Criterios tributarios

Al término de la relación laboral se pueden entregar estos conceptos no remunerativos: Gra-

tificación o liberalidad (suma graciosa), incentivos para constitución de empresa o indemnización por despido arbitrario. Sin embargo, el primer concepto califica como renta de quinta categoría mientras que los dos segundos no ingresan en el cálculo de la indicada renta.

La Ley del Impuesto a la Renta establece un límite respecto de los montos no sujetos a rentas que se pueden otorgar al trabajador, equivalente a la indemnización que correspondería en caso de despido arbitrario. En este caso, el exceso estaría afecto a renta de quinta categoría (Resolución del Tribunal Fiscal 7187-3-2012), en el marco de las alternativas previstas en el inciso b del artículo 48 del Decreto Supremo 003-97-TR y en aplicación de los programas o ayuda a que hace referencia el artículo 47 del Decreto Supremo 002-97-TR, que se refiere a sumas entregadas con la finalidad de promover el empleo propio dentro del marco de una negociación entre empleador y trabajador (incentivo para la constitución de nueva empresa).

Las normas laborales permiten la entrega de variados conceptos al finalizar la relación laboral, suma graciosa compensable, reguladas en el Decreto Legislativo 650, incentivo para la constitución de nueva empresa regulada en artículo 47 del decreto Supremo 002-97-TR, Ley de Formación y Promoción Laboral, y en caso de despido arbitrario, la respectiva indemnización.

La compensación graciosa supone que el empleador otorga a favor de su trabajador una suma de dinero en forma liberal, pura, simple e incondicional y que si posteriormente se determina un adeudo a favor del mismo trabajador, ese dinero entregado graciosamente le serviría para compensar eventuales reclamos posteriores (siempre que se señale expresamente que el beneficio es compensatorio); mientras que el incentivo económico que otorga el empleador a favor de su trabajador para que renuncie, es una figura distinta (CAS 069-2002-Arequipa). Si bien, laboralmente, ambos conceptos no son considerados remuneración computable, tributariamente, la

¹¹ En la Resolución del Tribunal Fiscal 02230-2003, se refirió a los gastos ajenos al giro del negocio en atención al seguro de asistencia médica otorgado sólo al gerente y no con carácter general a todos los trabajadores de la empresa. Sobre este tema, se destacó que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores.

¹² Sobre este tema, puede verse el texto clásico de DEVEALI, Mario. “Tratado de Derecho del Trabajo”. Tomo II. Buenos Aires: Editorial La Ley. 1972. p. 573.

compensación graciosa se encuentra afecta al impuesto a la renta mientras que el incentivo para la constitución de nueva empresa, no está afecta a renta, hasta el monto correspondiente a la indemnización por despido arbitrario que le correspondería al trabajador.

Esto significa que cuando se evalué un programa de incentivos para el cese, se debe procurar establecer un concepto preciso que calce con los requisitos tributarios para no tener contingencias, según se aprecia de la Resolución del Tribunal Fiscal 9324-1-2004:

“[...] que ha aceptado otorgarle la ayuda económica solicitada a título de gracia y bajo los alcances del artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y la finalidad establecida en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral;

Que de los documentos antes expuestos se establece que el importe de dinero otorgado [...] a la recurrente, tenía por objeto promover la constitución de una pequeña empresa [...]”.

En el ámbito tributario, como en el laboral¹³, la suma graciosa compensable no es compatible con el incentivo para constituir nueva empresa, ya que dentro del procedimiento tributario se dilucidó la naturaleza del monto otorgado al trabajador. Es decir, una liberalidad compensable se considera como renta de quinta categoría y es un pago a cuenta ante un reclamo posterior; empero, en rigor, no cabe que el incentivo para constitución de empresa sea considerada como renta de quinta categoría, pero no es compensable ante un reclamo posterior.

V. PRESUNCIONES LABORALES DE LA SUNAT

Las modificaciones laborales al Código Tributario otorgaron nuevas facultades a la Sunat para la determinación de tributos laborales (Decreto Legislativo 981). Estas facultades no las tienen ni el Ministerio de Trabajo ni el Poder Judicial. Actualmente, sólo uno de cada cuatro trabajadores dependientes está registrado en planillas; esto es, tiene acceso a la seguridad social (salud y pensiones) y beneficios sociales, mientras que el resto está fuera de planillas y no tienen seguridad social ni derechos laborales¹⁴.

La presunción laboral de la Administración Tributaria supone que cuando se compruebe que una empresa ha omitido registrar trabajadores en planillas, pero no se cuenta con elementos probatorios para acotarla, se podrá presumir el monto de las remuneraciones y los periodos laborados por el trabajador. El monto de las remuneraciones será, sucesivamente, el mayor que se registre, el correspondiente a un compañero que realiza la misma función, el aplicable a un trabajador de otra compañía del sector con similar volumen de operaciones o, en su defecto, la remuneración mínima vital. El período mínimo de acotación será seis meses y, para un trabajador a plazo fijo, tres meses. Sólo si la empresa demuestra claramente que las remuneraciones y períodos son diferentes, se dejará sin efecto la presunción¹⁵.

Los jueces laborales y los inspectores de trabajo no tienen esta prerrogativa. Ellos sí deben sustentar de manera adecuada las remuneraciones y períodos sin que sea posible

¹³ Puede verse: CAS 100-2002-AREQUIPA; CAS 069-2002-Arequipa; CAS 879-200-La Libertad; CAS .2279-97; CAS 469-2001 del Santa; CAS 1123-97-SULLANA.

¹⁴ Sobre este tema, puede verse el siguiente artículo: RODRIGUEZ GARCIA, Fernando. “Presunción de remuneraciones aplicada por la Sunat y su relación con la planilla electrónica”. En: Soluciones Laborales. Lima. Enero de 2008.

¹⁵ El artículo 72-D del Código Tributario señala sobre la presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar trabajadores lo siguiente: “Cuando la Administración Tributaria compruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el período laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera:

(a) Se identificarán las remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar, en los registros del deudor tributario, consignados en ellos durante el período requerido. En caso que el deudor tributario no presente los registros requeridos por la Administración, se realizará dicha identificación en las declaraciones juradas presentadas por ésta, en los períodos comprendidos en el requerimiento.

(b) De no encontrarse remuneraciones mensuales de los trabajadores de función o cargo similar en los registros o declaraciones juradas del deudor tributario, se tomará en cuenta la información de otras entidades empleadoras de giro y/o actividad similar que cuenten con similar volumen de operaciones.

aplicar las simples y contundentes reglas de presunción descritas. Más todavía, si por la presunción la Sunat ordena el pago de tributos laborales, el Ministerio de Trabajo no podría imponer una multa ni mucho menos el trabajador cobrar sus beneficios sociales, pues cada entidad del Estado es autónoma y la actuación tributaria no es vinculante.

La regulación estatal e intervención de Sunat en la tributación laboral han tenido un desarrollo vertiginoso en los últimos años: Hoy recauda y fiscaliza los tributos laborales, reguló las rentas de cuarta-quinta categoría, obliga a la detracción del IGV a las services, intervendrá en las planillas electrónicas, pone límites a determinados gastos tributarios y ahora tiene las presunciones laborales. La presunción otorgada, en nuestra opinión, atenta contra los principios constitucionales de presunción de inocencia que se verá en el siguiente acápite.

Sin duda, la actuación de la Sunat es importante para elevar la recaudación tributaria y mejorar la formalización laboral. Sin embargo, las políticas del Estado deben proveer de facultades equilibradas a todos los organismos responsables. Además, pensamos que debe brindarse mayor atención a la problemática central: Más presupuesto para el Ministerio de Trabajo, mayor fiscalización, normas de acceso progresivo a beneficios laborales, incentivos para el cumplimiento laboral, entre otros. En suma, es más sencillo cobrar tributos que obtener la tutela de los derechos fundamentales, como son los laborales. Es necesario

equilibrar estos niveles de actuación del Estado para lo más importante: tener trabajadores en planillas, con seguridad social, beneficios sociales mínimos y derechos laborales básicos.

VI. FISCALIZACIONES LABORALES DE SUNAT: LA ACREDITACIÓN DEL CONTRATO DE TRABAJO

A. Las fiscalizaciones laborales de Sunat

La Sunat está realizando algunas visitas inspectivas laborales a las empresas, principalmente de tres tipos. En primer lugar, determinando si los trabajadores deben o no estar en planillas (principalmente trabajadores contratados bajo locación de servicios, es decir, honorarios profesionales). En segundo lugar, apreciando si los conceptos pueden ser o no remunerativos (especialmente para fiscalizaciones a las aportaciones a EsSalud). Por último, cuestionando los gastos laborales (para que se abone un mayor impuesto a la renta de tercera categoría).

En relación a la fiscalización para determinar quiénes deben estar en planillas, replicamos una práctica de Sunat: Reparte una encuesta a cada trabajador para que detalle su jornada, horario, tipo de contrato, forma de trabajo, ubicación en la empresa, etcétera. La finalidad es determinar si hay trabajadores bajo contratos no laborales encubiertos e imponer una acotación por tributos laborales. Consideramos que estas fiscalizaciones—que, en ciertos casos, son más eficaces que las realizadas por el Ministerio de Trabajo—deben llevarse a cabo en cau-

(c) En ningún caso, la remuneración mensual presunta podrá ser menor a la remuneración mínima vital vigente en los meses en los que se realiza la determinación de la remuneración presunta.

Para efectos de determinar el período laborado por el trabajador no registrado y/o declarado, se presumirá que en ningún caso dicho período es menor de seis meses, con excepción de:

i. Los trabajadores de las empresas que inicien actividades y tengan menos de seis meses de funcionamiento, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor al número de meses de funcionamiento.

ii. Los trabajadores de empresas contratados bajo contratos sujetos a modalidad, para los cuales se entenderá que el tiempo de vigencia del período laboral no será menor de tres meses.

Las remuneraciones determinadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente procedimiento forman parte de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones de acuerdo a lo señalado en el párrafo siguiente; y de los pagos a cuenta a realizarse vía retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, cuando corresponda.

Sólo se considerará que la remuneración mensual presunta será base de cálculo para las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones en el caso que el trabajador presente un escrito a la Sunat donde señale que se encuentra o que ha optado por pertenecer al Sistema Nacional de Pensiones. El pago del aporte será de cargo de la entidad empleadora en su calidad de agente de retención.

De corresponder la realización del pago a cuenta vía retención del impuesto a la renta de quinta categoría por la remuneración mensual presunta, éste será de cargo de la entidad empleadora.

Se entiende como entidad empleadora a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación cesantía, incapacidad o sobrevivencia".

tela del principio de presunción de inocencia constitucional, de tal manera que no se afecten los derechos de las compañías fiscalizadas. Ciertamente, el objetivo de la fiscalización de Sunat es diferente de los que tiene el Ministerio de Trabajo, como se resume en el cuadro 10.

Como sabemos, desde julio de 1999, la Sunat se encarga de la fiscalización de parte de los tributos laborales, esto es, aquellos que se derivan de los contratos de trabajo (aportes a EsSalud, ONP, Seguro de Riesgo EsSalud), además de la que ya ostentaba (Impuesto a la Renta de quinta categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad pero este último ya está derogado).

La Sunat ha ingresado a ciertos centros de trabajo para que los trabajadores respondan unas preguntas relacionadas con la forma de cómo prestan sus servicios. Tenemos entendido que el ingreso se produjo casi al final de la jornada laboral y funcionarios de la Sunat repartieron una encuesta entre el personal que se encontraba laborando para responder aspectos como: Vinculación contractual (contrato de locación de servicios o laboral), jornada y horario de trabajo, actividades desarrolladas

con detalle de las etapas de las mismas, forma y período de pago de la retribución laboral, precisión sobre turnos de trabajo, indicación si es destacado por una empresa de servicios especiales, constancia del pago, control de asistencia, tipos de sanciones recibidas, etcétera.

El objetivo de esta fiscalización es claro: Determinar si las personas que se encuentran en el centro de trabajo están vinculadas por un contrato de trabajo con la empresa fiscalizada. Las preguntas pretenden que se aprecie cómo, cuándo, dónde y de qué manera se prestan los servicios contratados y, de esta forma, determinar la existencia o no de la subordinación o dependencia jurídica.

Este requerimiento cuenta con una lista de documentos e informaciones que el empleador está obligado a exhibir o presentar ante el auditor¹⁶. Asimismo, el requerimiento va acompañado de un cuestionario dirigido al personal¹⁷ presente al momento de la inspección; así como al representante del empleador¹⁸. La información que recabe Sunat sólo servirá para efectos de identificar si es que se realizó o no la contribución correspondiente,

Cuadro 10: Fiscalizaciones Laborales y Tributarias

Materia	Sunat	Ministerio de Trabajo
Ámbito	Tributos Laborales	Relación laboral + derechos laborales
Alcance	Pasado: pago de tributos	Pasado, y centralmente futuro
Denuncia	Usualmente por iniciativa de Sunat	Casi todas: denuncia de parte
Facultades	Todas que permitan detectar incumplimiento	Todas que permitan detectar incumplimiento
Normas	Código Tributario + normas laborales	Ley de Inspección + Normas laborales
Proceso	Cuestionamiento Sunat + Tribunal Fiscal + Poder Judicial	Cuestionamiento MTPE + Poder Judicial

¹⁶ Entre otros, los documentos laborales requeridos por Sunat son: La planilla de Pagos del periodo requerido, boletas de Pago del periodo requerido, convenios de modalidades formativas, resumen detallando las retenciones de cuarta categoría, así como el concepto de la prestación del servicio, adjuntando los recibos por honorarios profesionales y contratos de locación de servicios, de ser el caso, y tarjetas de entradas y salidas de personal, u otro medio de control de asistencia del personal por el periodo requerido, etcétera.

¹⁷ Entre las preguntas que se hacen al trabajador, hemos podido destacar las siguientes: ¿A partir de qué fecha ocupa el cargo?; describa brevemente ¿cuáles son las labores que realiza, indicando quien le proporciona los materiales para la ejecución de su labor?; ¿cuál es la relación laboral que existe entre usted y el contribuyente?; ¿quién es el responsable del pago de su retribución?; ¿con qué periodicidad?; ¿ha estado sujeto a algún descuento?; ¿cómo es el control del ingreso y salida al centro de labores?; ¿cuántas horas diarias labora Usted en la empresa?; ¿le pagan horas extras?; ¿ha percibido gratificaciones?.

¹⁸ Entre las preguntas que se hacen el representante del empleador hemos podido ubicar las siguientes: ¿Ha firmado algún contrato de trabajo o locación de servicios con el contribuyente?; ¿cuál es la principal actividad económica que desarrollan?; ¿cuál es la relación que existe entre ustedes y las personas presentes? ¿han firmado algún tipo de contrato con esas personas?; ¿cuál es el horario de trabajo que estas personas deben cumplir?; ¿en qué documento se deja constancia el pago efectuado a esas personas?; y, ¿cómo se sanciona a los trabajadores en caso de incumplimiento de sus labores?

pero no para advertir a los trabajadores que la contribución realizada les brinda derecho a determinadas prestaciones, entre ellas, la de la seguridad social. Ciertamente, en virtud del convenio entre Sunat y el Ministerio de Trabajo, es posible que se utilice las fiscalizaciones laborales de la Sunat para efectos de que el Ministerio de Trabajo aprecie el cumplimiento de la normativa propiamente laboral.

Como se conoce, en el Derecho Laboral los hechos son lo determinante para concluir si nos encontramos o no ante una relación laboral, por encima del contrato de locación de servicios y los recibos por honorarios profesionales que se suscriban. A ello, se le denomina principio de primacía de la realidad: Cuando en los hechos se aprecia la existencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, se generan los derechos y beneficios sociales laborales y, además, la obligación de pago de los tributos laborales. En este sentido, la Sunat pretendería apreciar si, en los hechos, existe un contrato de trabajo, para con posterioridad determinar la existencia de un adeudo por los tributos laborales que recauda o desconocer todo el gasto imputado como de cuarta categoría (los pagos efectuados por locación de servicios) por la empresa fiscalizada.

Por otro lado, la Sunat está revisando los conceptos que se entregan a los trabajadores como no remunerativos o condiciones de trabajo para apreciar si califican como remuneraciones (afectando especialmente los aportes a EsSalud), o si realmente es necesaria la entrega de los conceptos a los trabajadores (para cuestionar el gasto laboral). Especialmente sobre lo primero, creemos que es relevante que la Sunat tenga en cuenta que estamos ante categorías laborales para la determinación de los conceptos afectos a las aportaciones a EsSalud.

Así, por ejemplo, la escolaridad, movilidad, utilidades adicionales, canastas de navidad, asignaciones por aniversario, entre otros, son conceptos no remunerativos que se pueden entregar (ocasional o reiteradamente¹⁹) a los trabajado-

res por desempeño individual o colectivo, consecución de metas individuales o colectivas, resultados del negocio o de un área, entre otros. Lo expresado es relevante porque en ocasiones la administración tributaria está considerando, indebidamente, que los conceptos no remunerativos no pueden ser entregados sobre la base del desempeño del trabajador en tanto que estamos ante una retribución por los servicios laborales (bonos) que deben ser considerados como remuneraciones. A nuestro modo de ver, las normas permiten que las utilidades adicionales o voluntarias se entreguen con carácter contraprestativo y no se convierten en remuneraciones porque las normas han excluido a las utilidades, escolaridad, canastas de navidad, y otras del concepto de remuneraciones, sin importar el origen o sustento de las mismas.

B. Facultades de fiscalización: Presunción de certeza

Sin duda, lo central en las inspecciones es apreciar si procede la aplicación del principio de "Primacía de la Realidad" (Realidad Económica, en los términos del Título Preliminar del Código Tributario). Este principio impone la necesaria confrontación de los actos formales (contratos, documentos y denominaciones) con la realidad material del trabajo, privilegiando en caso de discordancia a esta última. Ello será aplicable, especialmente, en la determinación de la existencia del vínculo laboral, sobre todo en el caso de celebración de contratos de locación de servicios que encubren verdaderas relaciones laborales. La primacía de la realidad también incide en el ejercicio de las facultades que le permitan tener suficiente conocimiento de la realidad del trabajo; por ejemplo, interrogatorio de trabajadores o terceros.

Ciertamente, las normas otorgan a la Sunat facultades para realizar cualquier investigación, solicitar la presentación de la declaración jurada anual de impuesto a la renta y de cualquier otro documento relacionado a la materia de inspección. Las constataciones de la Sunat gozan de una presunción de veracidad²⁰ que

¹⁹ El único concepto no remunerativo que, con su reiteración, se convierte en remuneración son las gratificaciones extraordinarias en tanto que la exclusión está en la ocasionalidad del pago.

²⁰ Al respecto pueden verse: VÁZQUEZ GONZÁLEZ, Ignacio (Coordinador); BERNARDO JIMÉNEZ, Ignacio; CALVENTE MENÉNDEZ, Juan; GÁMEZ OREA, Manuel, GONZÁLEZ DE LENA ÁLVAREZ, Francisco y Antonio LAIN DOMÍNGUEZ. "La inspección de trabajo y seguridad social". Pamplona: Editorial Aranzadi. 1999. Ver también: GARCIA, María. "La presunción de certeza de las actas de inspección de trabajo y Seguridad Social". Valencia: Editorial Tirant lo Blanch. 1999. Además: GONZÁLEZ BIEDMA, Eduardo. "La inspección de trabajo y el control de la aplicación de la norma laboral". Pamplona: Editorial Aranzadi. 1999.

se deriva del carácter especial del Derecho Laboral: La llamada “fugacidad” y urgencia de los hechos que motivan una inspección suele importar que se tenga que conferir una presunción legal de validez a las afirmaciones del fiscalizador (por ejemplo, el trabajo de un extranjero que solamente puede ser apreciado por una constatación directa, ante la ausencia de otros medios probatorios). Ciertamente, a lo dicho habría que incorporar la labor de los fiscalizadores que deben actuar con objetividad, razonabilidad y equidad. En nuestro ordenamiento, lo expresado se concreta en el carácter de “instrumento público” que se confiere a la constatación de un Auditor de la Sunat.

C. La presunción de inocencia del empleador

Las fiscalizaciones tributarias laborales no deben vulnerar la garantía constitucional de la presunción de inocencia. Esta garantía está consagrada en el artículo 24, literal e de nuestra Constitución y, de conformidad con la interpretación y aplicación que ha realizado el Tribunal Constitucional en innumerables casos, inclusive para meros actos entre particulares, nadie puede ser sujeto de sanción penal o administrativa si previamente el Ministerio Público o, en este caso, la Administración, no ha demostrado la responsabilidad del administrado. Como se aprecia, la presunción de inocencia resulta aplicable a todo ejercicio de la potestad de sanción que ejerce la Administración, y ella demanda que, previo al ejercicio de dicha potestad, la autoridad demuestre fehaciente e indubitablemente que se ha incurrido en una infracción.

Ahora bien, esta exigencia de señalar los hechos o pruebas en general que configuran las infracciones es más intensa, todavía, cuando

se trata de la aplicación del principio de la primacía de la realidad para determinar la existencia de una relación laboral. Es claro que para aplicar cualquiera de las presunciones legales relativas contenidas en la ley, es necesario que en forma previa se acrediten los hechos sobre los cuales se aplicará la presunción. Si ello no se cumpliera, la autoridad inspectiva no podría nunca aplicar la presunción²¹.

Ante lo expuesto, la presunción de certeza de las constataciones de Sunat debe tener un límite, y éste es el derecho fundamental de las personas, concretamente, la presunción de inocencia del empleador. Así, ante un conflicto probatorio, la constatación de Sunat debiera ser una prueba como cualquier otra. En esta línea, la jurisdicción tendrá que apreciar todas las pruebas en conjunto (libre valoración de las pruebas) para obtener un criterio que respalde la emisión de una sentencia.

D. Planillas electrónicas (PDT): El mecanismo de fiscalización

Mediante Decreto Supremo 015-2005-TR y que luego ha tenido algunas modificaciones, se ha creado el Registro de Trabajadores y prestadores de servicios, cuya recepción está a cargo de la Sunat, a partir del 1 de enero de 2008²². Este sistema que se ha consolidado con la aprobación de la “planilla electrónica²³”, aprobada mediante Decreto Supremo 018-2007-TR y que luego ha tenido algunas modificaciones, obliga al cierre de los libros manuales llevados de acuerdo al Decreto Supremo 001-98-TR, y cuyo uso es obligatorio para todos los empleadores que cuenten con uno o más trabajadores; y es gestionado por Sunat.

De acuerdo a esta norma, para una mejor labor fiscalizadora y una disminución de costos

²¹ El Tribunal Fiscal, en reiteradas ocasiones ha señalado que la conclusión de laboralidad sobre una prestación de servicios está supeditada a la demostración por parte de la Administración de los elementos esenciales del contrato de trabajo. Al respecto, en el Expediente 673-97 indicó “[...] que del análisis de la documentación que obra en autos, no se puede inferir que la profesional se encuentre sujeta a la dirección del empleador para prestar el servicio de regencia, no habiéndose aportado en el caso de autos elementos que permitan determinar el requisito de la subordinación”. En otra ocasión, de manera más contundente señaló (Expediente 1753-99): “El Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones 24148, 24011 y 24646, ha establecido que para identificar una relación laboral no sólo se debe acreditar que la prestación de servicios es de carácter regular y continuo, sino que básicamente debe acreditarse la existencia de subordinación y exclusividad para con el empleador”.

²² Un estudio sobre las planillas electrónicas puede verse en: MEJIA MADRID, Renato. “Planilla electrónica. Obligaciones derivadas de su presentación”. En: Revista Soluciones Laborales. Lima: Gaceta Jurídica. 2008.

²³ La planilla electrónica se encuentra conformada por la información del Registro de Información Laboral (T-Registro) y la Planilla Mensual de Pagos (Plame).

mediante la utilización de la tecnología, los empleadores deben cumplir con remitir mensualmente, por vía electrónica los formatos que alimentan el referido registro. Este sistema reemplaza a la utilización de los libros de planillas convencionales.

Si bien la obligación formal de los empleadores es ante el Ministerio de Trabajo para garantizar la seguridad y confidencialidad de la información a ser suministrada, la recepción de las planillas electrónicas está a cargo de la Sunat, que es la entidad que cuenta con el soporte tecnológico necesario. La obligación se considera cumplida en la fecha en la cual se envíen los datos vía electrónica a la Sunat.

A diferencia de las planillas convencionales, en este registro se incluye, además de la información de personal dependiente (trabajadores), la información referida al personal independiente (prestadores de servicios), tanto de entidades públicas como privadas. Se incluye a los contratados bajo locación de servicios, cuarta-quinta, practicantes, etcétera.

La obligación de llevar este registro corresponde a quien emplee uno o más trabajadores y/o prestadores de servicios. De tal manera que quienes tienen trabajadores mantienen el sistema de planillas establecidos en la legislación laboral actual. Tampoco se ha incluido en esta obligación a los trabajadores del hogar. Cabe resaltar que la norma actual

sobre planillas mantiene su vigencia en lo referente al pago de remuneraciones, entrega y conservación de boletas, si cuentan con trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.

En el cuadro 11, resumimos las diferencias principales entre el anterior libro de planillas y las actuales las planillas electrónicas:

VII. INCIDENCIA TRIBUTARIA EN LAS RESOLUCIONES JUDICIALES

No pocas veces se ha tocado el tema de cómo proceder respecto a la ejecución de una sentencia laboral que ordena el cumplimiento de pagos, reintegros o reconocimientos de derechos patrimoniales a los trabajadores.

Dado que los descuentos por pensiones o rentas –cuando el monto supere las siete UIT– son asumidos por el trabajador, a no ser que el empleador voluntariamente decida asumir dichos montos, lo expuesto colocaría al empleador ante dos situaciones: (i) Realizar el pago ordenado en sentencia sin deducir los descuentos de ONP o AFP y pagos por impuestos; o, (ii) realizar el pago deduciendo todos los conceptos que la Ley exige (pensiones y renta).

Frente a esta interrogante, el Tribunal Constitucional ha señalado en forma reiterada que “[...] mediante el derecho a que se res-

Cuadro 11: Modernización del sistema de planillas

Materia	Libro de planillas	Planillas electrónicas
Soporte	Libro de planillas físico	RTPS electrónico
Autorización	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo	No es necesario
Presentación	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo / Sunat
	Al solicitar autorización y con la declaración anual	Presentación mensual
Ámbito	Trabajadores	Más que trabajadores
Obligatoriedad	Desde un trabajador	Desde un trabajador o pensionista
Información	Laboral	Laboral, seguridad social, tributaria, estadística
Descentralización	Sí, de acuerdo a criterios del empleador	No: consolidación
Supervisión	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo	Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo / Sunat

pete una resolución que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada, se garantiza [...] **que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición, no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó**²⁴ [El énfasis es nuestro].

No existe excepción alguna al cumplimiento absoluto de una sentencia con calidad de cosa juzgada y en sus propios términos, por lo que el empleador vencido en un proceso, debería realizar el pago de remuneraciones sin deducir ningún descuento. Pero, por otro lado, las normas tributarias obligan a la empresa a realizar las retenciones y aportaciones respectivas.

Es decir, a la fecha, frente a un pago ordenado judicialmente donde el concepto esté afecto a retenciones tributarias, el Tribunal Constitucional indica que no caben descuentos, pero las normas tributarias laborales y la Sunat sostienen que se debe aplicar la retención respectiva. Esperemos que pronto las normas o autoridades puedan conciliar posiciones y determinar una sola posición (que, a nuestro juicio, debe inclinarse hacia la retención de los tributos que inciden sobre la remuneración).

VIII. REFLEXIÓN FINAL

Hemos visto los principales puntos de encuentro y desencuentro entre los Derechos Tributario y Laboral.

Creemos que resulta necesario apreciar las instituciones laborales antes que regularla en una lógica recaudatoria o de simplificación de la fiscalización tributaria. Hay aspectos que deben merecer una revisión por parte de los legisladores y algunos por la Sunat, pues, a nuestro entender, parten de una perspectiva distinta al contenido esencial de ciertas instituciones del Derecho Laboral.

El proceso de tributarización del Derecho Laboral ha generado muchos desencuentros y contradicciones entre lo laboral y tributario. Los puntos de intersección entre lo tributario y laboral se seguirán dando, pero la base sustantiva es laboral (la regla para los tributos laborales) y tributaria (sólo para el impuesto a la renta de quinta categoría), mientras que el proceso es tributario, administrativo o civil (en función del órgano recaudador).

No estamos ante un tema tan interdisciplinario; hay más, en esencia, una modificación de las reglas laborales por el Derecho Tributario y, por ello, una Tributarización del Derecho Laboral.

²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 4587-2004-AA/TC, fundamento 38. Expediente 01538-2010-PA/TC.