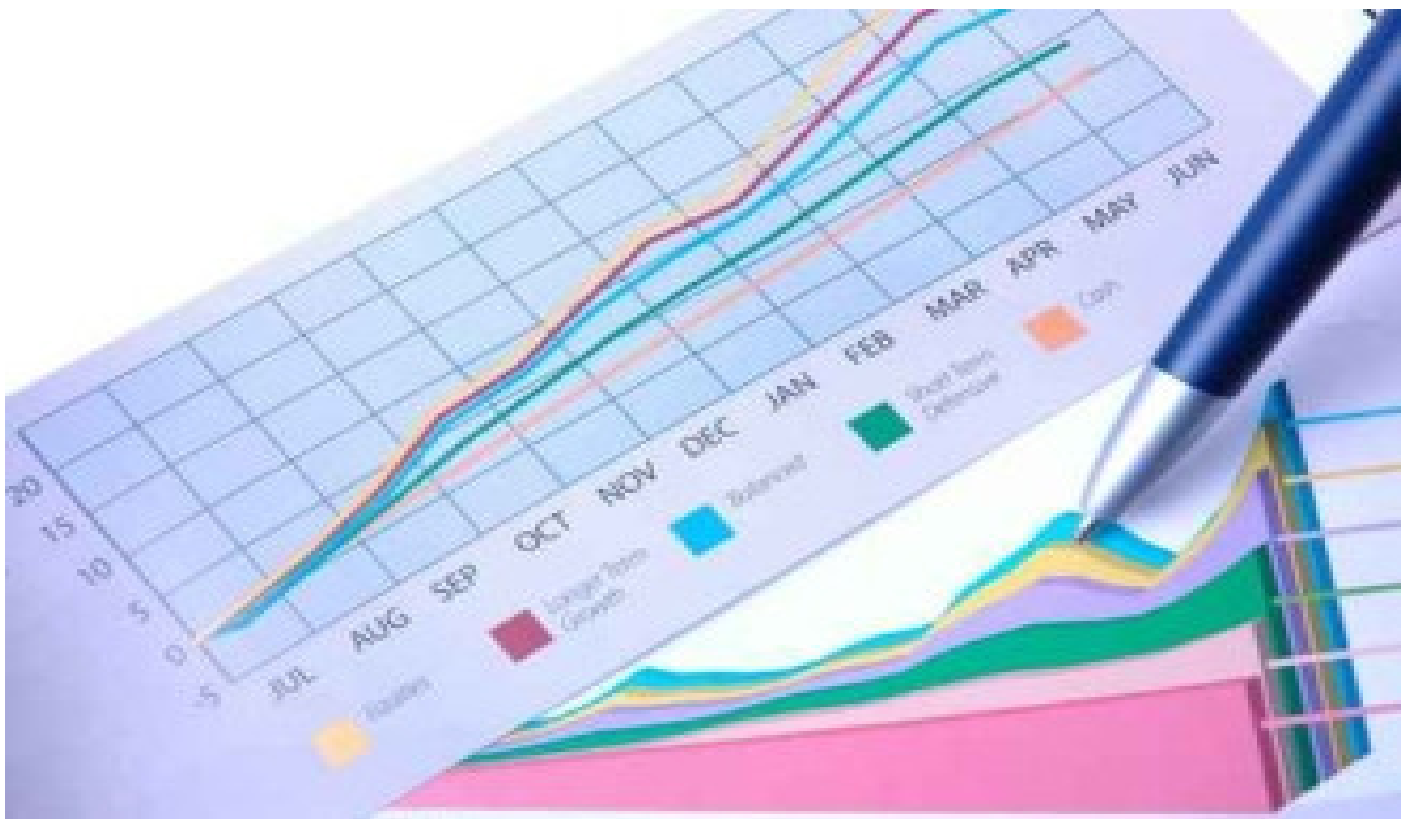


Autor: CPC Luis Serrano Díaz

# “Criterios Tributarios Frente a los Laborales Respecto de las Retribuciones Otorgadas al Trabajador”



Se aborda en este artículo el tema no muy claro y que genera apreciaciones diferentes, sobre la base de interpretación de las normas laborales y tributarias, las cuales difieren y se orientan bajo lógicas distintas, en algunos casos y sobre todo en los relacionados al pago de determinados

conceptos, tales como la asunción del impuesto a la renta de quinta categoría por parte del empleador, pago de capacitación y maestría, pago por indemnización en exceso por el despido arbitrario, pago por vivienda, entre otros. En tal sentido y de forma muy sintética y a manera de resumen, se realiza el presente

artículo considerando principalmente la doctrina las normas legales tributarias, laborales, así como las resoluciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y del Tribunal Fiscal (TF), referidos al tema. Preciso que el objetivo es conocer los criterios y entender la posición desde ambas ópticas.

Entrando en materia, se debe tener en cuenta lo siguiente: el principio de causalidad, criterio de generalidad, criterio de proporcionalidad, criterio de razonabilidad, normas del Código Tributario, fuentes del derecho tributario, principio de legalidad, reserva de la ley; la Ley del Impuesto a la Renta, (Remuneración en la LIR); Decreto Legislativo N° 945 Art.34° inc. e y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 6573-5-2004; 01596-3-2003; 02726-5-2003, 1091-2-2003, 0947-4-2003, 02230-2-2003, N° 09484-4-2007); asimismo, el artículo 6°, 7° del Decreto Supremo N° 003-97-TR (27.03.1997), definición legal de remuneración; artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650. (Art. 7° LPCL). Decreto Supremo N° 001-97-TR (01.03.1997) Remuneración no Computable, Condición de trabajo. Casación N° 1075-2008-Lima, de fecha 19 de marzo de 2009. El Informe N° 021-2009-Sunat/2B0000', que señala la deducción de gastos por concepto de capacitación.

Luego de revisar las normas y resoluciones del Tribunal Fiscal antes citadas, podremos ver que existe una clara diferencia entre el enfoque tributario y laboral, entre el ámbito laboral y el tributario, que sin duda genera dificultades en el tratamiento de los mismos sometidos a lógicas distintas y que no hacen más que enmarañar las normas tanto laborales como tributarias, por lo que corresponde quizá establecer criterios generales y unificadores de ambas concepciones, quizá bajo el planteamiento de considerar la ventaja patrimonial como base y en cuanto a la libre disposición relativizarla.



No obstante lo expresado, tenemos que no es lo mismo hablar de renta de quinta categoría que de remuneración, la renta de quinta categoría constituye aquellos ingresos obtenidos por el trabajo en relación de dependencia, es un concepto mucho más amplio que implica toda retribución por servicios personales, que constituya una ventaja patrimonial, obtenida como producto del trabajo personal prestado en relación de dependencia y que no esté exceptuada por la norma tributaria.

La remuneración básicamente se configura por la definición legal de la LPCL TUO del D Leg. 728, D.S. 003-97-TR (Art.6°), señala que es cuando concurran sus tres elementos: el carácter constraprestativo; la ventaja patrimonial y la libre disponibilidad.

En concreto y comentando las RTF's citadas tenemos: en relación a las capacitaciones, el TF consideró los gastos por formación profesional, para la obtención de un título o grado académico del trabajador, no es gasto deducible para la empresa, por cuanto no califica como "gasto de capacitación para el puesto de trabajo". Lo que traerá como consecuencia que se "repare" el gasto a la empresa y el monto otorgado al trabajador

debe ser considerado como parte de la remuneración afecta a Quinta Categoría, hecho que repercute en un mayor impuesto a cargo del trabajador.

Al respecto considero que no hay consistencia en señalar que una capacitación sí es deducible, más no el gasto en la obtención de un grado académico del contador, en el entendido que en ambos casos es necesario para el desarrollo de sus actividades por lo que en este extremo, coincidiría con lo establecido por el informe SUNAT y la LIR. En el sentido que de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, para deducir el gasto por capacitación del trabajador, la empresa demuestre que tal gasto es necesario, que el mismo está facturado y registrado y que deberá acreditar que ha cumplido con el principio de "generalidad"; esto es, que ha capacitado a todos los trabajadores que se encuentran en igualdad de condiciones, tales como jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, etc.

Respecto del pago de la vivienda por parte del empleador, considero que el TF en su resoluciones al señalar que no es una condición de trabajo, difiere de sobremanera con el criterio laboral en el cual se considera que la condición de trabajo es aquella que se presta o se otorga al trabajador para el desarrollo de su actividad y no por el desarrollo de su actividad que es el caso de la remuneración, por tanto se aprecia claramente la diferencia de criterio entre lo laboral y lo tributario indicado en las resoluciones del Tribunal Fiscal.



Otro aspecto que es importante comentar es el de los pagos de indemnizaciones. La Administración Tributaria ha desarrollado el supuesto de inafectación; sin embargo, ésta cambia en la medida en que supere el límite que la propia ley establece, es un caso de exclusión legal de afectación hasta el tope de 12 remuneraciones, pues aunque existe un incremento patrimonial y es de libre disposición, aquellas indemnizaciones menores al tope legal, no será considerada remuneración al no ser de carácter contraprestativo.

Superado el monto si bien no se convierten en remuneración, pero su naturaleza y tratamiento cambia pues estarán gravados y se deberá hacer la retención al trabajador.

**Habría más por abordar** pero por la extensión del presente artículo pasó a señalar algunas conclusiones:

Respecto de los ingresos percibidos por el trabajador no existe una apreciación única; así, desde el punto de vista laboral (criterio laboral) serán remuneración si están comprendidas en la definición legal de la LPCL y si tienen los elementos esenciales que ésta señala y además siempre y cuando no esté dentro de los supuestos de exclusión legal; desde el punto de vista tributario (criterio tributario) estos ingresos

se consideran rentas de quinta categoría, criterio que como se vio en las líneas precedentes, es más amplio y abarca conceptos remunerativos y no remunerativos (tales como asignaciones, bonificaciones, participación en las utilidades, indemnizaciones superiores al límite legal, asunción de impuesto a la renta por parte del empleador, entre otros), salvo aquellas inafectaciones que la propia norma tributaria lo especifique. Por tanto, podríamos señalar que no toda renta de quinta categoría es remuneración, pero toda remuneración sí es renta de quinta categoría, salvo excepciones legalmente establecidas por Ley.

Dicho de otra manera, la definición legal de remuneración de la LPCL no es necesariamente la que se utiliza para efectos del impuesto a la renta de quinta categoría, en lo que se refiere al impuesto que grava las rentas provenientes del trabajo, éste se rige por sus propias normas. (Artículo 10° del D. S. N° 001-96-TR), es decir, no se rige por la definición legal de la remuneración planteada por el Art. 6 del la LPCL. En ese sentido, no existe uniformidad en el manejo del concepto de la remuneración.

El cuanto a la deducibilidad de los gastos el artículo 37° de la LIR señala los supuestos en los que el empleador puede deducir como gasto los pagos efectuados a los trabajadores los cuales deben cumplir con los criterios de: causalidad, razonabilidad, generalidad. Es decir, debe existir una relación directa entre: generación de renta, gastos incurridos, mantenimiento de la fuente. Conforme el artículo 37° del TUO de la LIR.

Otra diferencia es que desde el punto de vista laboral, no existe

norma que impida a los accionistas, participacionistas de sociedades, titulares de EIRL o sus familiares, se asignen una remuneración cualquiera; sin embargo, para efectos del Impuesto a la Renta, si estas remuneraciones exceden el valor de mercado, dicho exceso no constituirá renta de quinta categoría, sino que constituirá dividendo del accionista.

Respecto al impuesto a la renta de quinta categoría asumido por parte del empleador, éste no cumple el carácter de “libre disponibilidad”, señalada por la norma, en el entendido que la libre disposición es la capacidad de transformar o modificar un ingreso o pago o destinar al objeto que el trabajador desea, por tanto, si nos referimos al impuesto a la renta asumido por el empleador, éste estrictamente como se vio, no ingresa a la esfera patrimonial del trabajador. Por lo tanto, el trabajador no puede disponer de él, tampoco transformarlo o destinarlo a pagos de otros conceptos. En tal sentido, discrepo con la RTF del TF en el sentido de señalar que es remuneración pues siendo estrictos al marco normativo, no cumple un requisito esencial, aun cuando es una ventaja patrimonial.

En relación con la capacitación brindada al trabajador, debe encontrarse relacionada con la labor que desempeña el trabajador en la empresa, pues con la capacitación podrá realizar de manera adecuada su trabajo. Esto reafirma el principio de causalidad, puesto que el gasto es necesario para generar ingresos y además es normal que toda empresa trate de contar con personal adecuadamente preparado para el puesto que desempeña





y para mantenerse competitiva en el mercado. En este sentido, coincido con el informe SUNAT y la LIR debido a que lo que importa es que se exista una relación directa entre: generación de renta, gastos incurridos, mantenimiento de la fuente, que sean generales y razonables, independientemente de que sea una capacitación o un grado académico, por lo cual discrepo con la RTF N° 09484-4-2007, que efectuó reparos a los gastos por conceptos de maestría y posgrado y curso de carrera profesional.

**Respecto a la indemnización en exceso, queda claro que aquellas indemnizaciones que superen el límite establecido legalmente estarán definitivamente gravadas y no obstante siendo un incremento patrimonial no son considerados remuneración, por ser actos de liberalidad, es decir, prestaciones otorgadas al trabajador sin ningún ánimo contraprestativo, no vinculadas directamente con la relación de trabajo, esporádicas en el tiempo, lo que denota otra vez la existencia de diferencias entre el concepto de renta y de remuneración.**

Referente al pago de la vivienda también existe diferencia entre la óptica laboral y tributaria, así para el ámbito laboral tenemos que es considerado como una condición de trabajo entendida ésta como lo necesario para el cabal desempeño de su labor. Y para el TF no es una condición de trabajo sino una ventaja patrimonial, por lo tanto afecto a el impuesto a la renta de quinta categoría.

Ahora bien quizá se explica las diferencias de criterio, porque la Ley del Impuesto a la Renta tiene una finalidad distinta al de las normas laborales, siendo su objetivo gravar los ingresos que significan un incremento patrimonial, de manera independiente a que sean producto de la prestación de servicios.

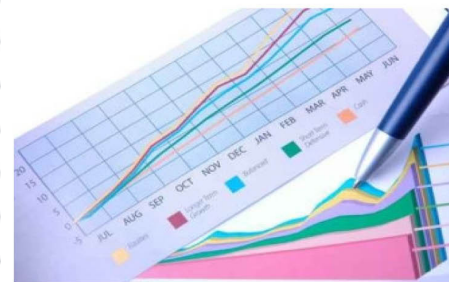
Finalmente las diferencias entre los enfoques tributario (criterio tributario) y laboral (criterio laboral), sin duda generan dificultades en el tratamiento de los mismos aspectos o conceptos sometidos a lógicas distintas y que no hacen más que enmarañar por demás las normas tanto laborales como tributarias, complejas y abundantes de sobremana por lo que corresponde quizá establecer criterios generales y unificadores de ambas concepciones por supuesto, respetando los principios del ámbito tributario y laboral.



COLEGIO DE  
CONTADORES PÚBLICOS  
DE LIMA

Autor: CPC Luis Serrano Díaz

“Criterios Tributarios Frente a los Laborales Respecto de las Retribuciones Otorgadas al Trabajador”



Se aborda en este artículo el tema no muy claro y que genera apreciaciones diferentes, sobre la base de interpretación de las normas laborales y tributarias, las cuales difieren y se orientan bajo lógicas distintas, en algunos casos y sobre todo en los relacionados al pago de determinados conceptos, tales como la asunción del impuesto a la renta de quinta categoría por parte del empleador, pago de capacitación y maestría, pago por indemnización en exceso por el despido arbitrario, pago por vivienda, entre otros. En tal sentido y de forma muy sintética y a manera de resumen, se realiza el presente artículo considerando principalmente la doctrina y las normas legales tributarias, laborales, así como las resoluciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y del Tribunal Fiscal (TF), referidos al tema. Pido que el objetivo es conocer los criterios y entender la posición desde ambas ópticas.

**Dirección de  
Imagen Institucional y  
Publicaciones**

Av. Arequipa N° 998 y  
Av. Alejandro Tirado N° 181  
Santa Beatriz - Lima  
Central telefónica: 618-9292  
d.imagen@ccpl.org.pe  
f Prensa e Imagen

Los artículos son de exclusiva  
responsabilidad del autor

[www.ccpl.org.pe](http://www.ccpl.org.pe)