

SAÚL VILLAZANA OCHOA
FIORELLA TOVALINO CASTRO

TRIBUTACIÓN LABORAL



GACETA
JURIDICA

SAÚL VILLAZANA OCHOA
FIORELLA TOVALINO CASTRO

TRIBUTACIÓN LABORAL



GACETA
JURIDICA
Av. Angamos Oeste 526-Miraflores
☎ (01) 710-8900 / TELEFAX: (01) 241-2323
www.contadoresyempresas.com.pe

**CONTADORES
& EMPRESAS**

**TRIBUTACIÓN
LABORAL**

PRIMERA EDICIÓN
JULIO 2016
7,030 ejemplares

© *Saúl Villazana Ochoa*
© *Fiorella Tovalino Castro*
© *Gaceta Jurídica S.A.*

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN
TOTAL O PARCIAL
DERECHOS RESERVADOS
D.LEG. N° 822

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
2016-06860

LEY N° 26905 / D.S. N° 017-98-ED
ISBN: 978-612-311-340-7

REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL
11501221600522

DIAGRAMACIÓN DE CARÁTULA
Martha Hidalgo Rivero
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES
Wilfredo Gallardo Calle

GACETA JURÍDICA S.A.

AV. ANGAMOS OESTE N° 526 - URBANIZACIÓN
MIRAFLORES - MIRAFLORES - PROVINCIA DE LIMA -
DEPARTAMENTO DE LIMA - PERÚ

CENTRAL TELEFÓNICA: (01) 710-8900
FAX: 241-2323

E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe
www.contadoresyempresas.com.pe

Impreso en:
Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto 201 - Surquillo
Lima 34 - Perú
Julio 2016

PRESENTACIÓN

La importancia de un libro se encuentra, sin duda, en la información que contiene y las ideas que transmite; sin embargo, un valor agregado que diferencia a un libro de otro será el cómo se expone o se transmite la información, en este aspecto se demuestra la habilidad del autor para transmitir ideas y que estas sean cabalmente comprendidas y asimiladas.

El objetivo de los autores, en esta oportunidad, es que esta no sea otra obra más relativa a la materia tributaria, sino que esta trascienda y sea un manual de consulta obligatoria en los temas que desarrolla; así, se han esforzado en analizar de forma detallada la mayoría de conceptos vinculados a la materia tributario laboral y en exponerlos con ejemplos, cuando lo amerite el caso.

La presente obra es un esfuerzo de los autores por conjugar las instituciones laborales y tributarias en un solo manual teórico-práctico que permita a sus lectores principalmente conocer los conceptos, obligaciones y formalidades generadas por los contratos de trabajo en sus diversas modalidades; así como los servicios prestados de forma independiente por personas naturales.

Una dificultad que se presentó en la elaboración del manual fue la confluencia de las diferentes ramas del Derecho que intervienen en los temas abordados; así, se requirió de un especialista en Derecho Laboral y otro en Derecho Tributario, a efectos de analizar conjuntamente los conceptos e instituciones propios de cada rama y elaborar una obra uniforme y sistemática.

En ese sentido, el presente manual desarrolla de forma teórico-práctica todos los aspectos que inciden en la celebración, desarrollo y conclusión del contrato de trabajo, y otros aspectos relacionados, desde el punto de vista del Derecho Laboral y Derecho Tributario, por dos profesionales especializados en dichas materias, que garantizan su calidad y utilidad.

Todo ello tiene por finalidad plantear el tratamiento legal adecuado para cada situación vinculada a la materia de este libro y, en ese sentido, evitar contingencias con la Administración Tributaria; y, de igual modo, ampliar el conocimiento de los lectores sobre los temas tratados.

Por último, no olvidamos y, de ese modo, agradecemos la oportunidad y el invaluable apoyo brindado por **Gaceta Jurídica**, que siempre está a la vanguardia de publicaciones novedosas, además de impulsar y estimular la labor creativa e intelectual en nuestro país.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES

1. EL CONTRATO LABORAL

1.1. Concepto doctrinario

De acuerdo a lo que nos señala Jorge Toyama Miyagusuku, el contrato de trabajo es un acuerdo de voluntades entre el trabajador y el empleador para la prestación de servicios personales y subordinados bajo una relación de ajenidad (entiéndase servicios subordinados prestados para otra persona). El autor nos señala que este acuerdo podrá ser verbal o escrito, expreso o tácito, reconocido o simulado por ambas partes⁽¹⁾.

El contrato de trabajo es un contrato que contiene prestaciones recíprocas entre las partes, y lo que compete al trabajador es prestar sus servicios en beneficio del empresario que lo contrata, y este a cambio paga la remuneración.

Se admite, también, que la remuneración es la contraprestación por la mera puesta a disposición por el trabajador de su fuerza de trabajo, a pesar de que el empleador, por la razón que fuere, no cumpla con su deber de brindar efectivamente trabajo, y sin que ello desnaturalice el carácter contraprestativo de la remuneración⁽²⁾. Por ejemplo, el periodo de tiempo en que la carga de trabajo disminuya ostensiblemente respecto de la media no implica, en absoluto, la disminución o negación de la remuneración.

1.2. Concepto legislativo

En el régimen laboral de la actividad privada, aplicable a los empleadores privados y muchas instituciones y empresas del Estado, el artículo 4 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral indica que: “En toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado”.

(1) TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. *El Derecho individual del trabajo en el Perú. Un enfoque teórico-práctico*. Gaceta Jurídica, 2015, p. 65.

(2) NEVES MUJICA, Javier. *Introducción al Derecho del Trabajo*. Fondo Editorial de la PUCP, Lima, 2009, p. 33.

De esta definición se desprende que el contrato de trabajo supone la existencia de un acuerdo de voluntades, por el cual una de las partes se compromete a prestar servicios personales en forma remunerada (el trabajador); y la otra al pago de la remuneración correspondiente y que goza de la facultad de dirigir, fiscalizar y sancionar los servicios prestados (el empleador).

2. ELEMENTOS ESENCIALES DEL CONTRATO DE TRABAJO

2.1. Prestación personal de servicios

El objeto del contrato de trabajo es la actividad prestada por un trabajador determinado. En ese sentido, la LPCL establece que los servicios para ser de naturaleza laboral, deben ser prestados en forma personal y directa solo por el trabajador como persona natural.

Por otro lado, Sanguineti⁽³⁾ indica que la prestación de servicios es “la Obligación del trabajador de poner a disposición del empleador su propia actividad laborativa (*operae*), la cual es inseparable de su personalidad, y no un resultado de su aplicación (*opus*) que se independice de la misma”.

Cabe precisar que LPCL indica que no se pierde la calidad de prestación de servicio personal cuando el trabajador es ayudado por familiares directos que dependan de él, siempre que ello sea usual en la naturaleza de las labores.

2.2. Subordinación

Se puede definir la subordinación como aquel vínculo jurídico entre el deudor y el acreedor de trabajo, por medio del cual el primero le ofrece su actividad al segundo, confiriéndole además la potestad de conducirla. De acuerdo con la perspectiva de cada una de las partes de la relación laboral, se puede decir que se presenta el binomio sujeción-dirección.

En la opinión de Jorge Toyama Miyagusuku⁽⁴⁾, la subordinación es el elemento determinante para establecer la existencia de un vínculo laboral, ya que constituye el matiz distintivo entre un contrato de trabajo y un contrato de locación de servicios. De ese modo, la subordinación o dependencia consiste en el sometimiento al trabajador al poder de organización y disciplina del empresario.

La LPCL señala que, por la subordinación el trabajador presta sus servicios bajo dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de estas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador.

(3) SANGUINETI, Wilfredo. *El contrato de locación de servicios frente al Derecho Civil y al Derecho de Trabajo*. Editorial Cultural Cuzco, Lima, 1987, pp. 424-426.

(4) TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. *Los contratos de trabajos y otras instituciones del Derecho Laboral*. Gaceta Jurídica, Lima, 2008, pp. 50-51.

Además, indica que el empleador está facultado para introducir cambios o modificar turnos, días u horas de trabajo, así como la forma y modalidad de la prestación de las labores, dentro de criterios de razonabilidad y teniendo en cuenta las necesidades del centro de trabajo.

De ese modo, en razón de la subordinación, el empleador cuenta con un conjunto de facultades o poderes que le permiten dirigir, fiscalizar y sancionar; además, estas se exteriorizan en el cumplimiento de un horario y jornada de trabajo, uniformes, existencia de documentos que demuestren cierta sumisión o sujeción a las directrices que se dicten en la empresa, imposición de sanciones disciplinarias, sometimiento a los procesos disciplinarios aplicables al personal dependiente, comunicaciones indicando el lugar y horario de trabajo o las nuevas funciones, etc.

2.3. Remuneración

La prestación de servicios debe ser remunerada. La remuneración constituye la obligación del empleador de pagar al trabajador una contraprestación, generalmente en dinero, a cambio de la actividad que este pone a su disposición. Es decir, el contrato de trabajo es oneroso y no cabe, salvo excepciones, la prestación de servicios de forma gratuita.

3. PERIODO DE PRUEBA

3.1. Definición

El periodo de prueba es el tiempo en el que el trabajador no cuenta con protección contra el despido arbitrario. Este periodo es de tres (3) meses, a cuyo término el trabajador alcanza derecho a la protección contra el despido arbitrario. Las partes pueden pactar un término mayor en caso las labores requieran de un periodo de capacitación o adaptación o que por su naturaleza o grado de responsabilidad tal prolongación pueda resultar justificada, pudiéndolo hacer para los casos de trabajadores calificados o de dirección o de confianza.

Esta ampliación del periodo de prueba debe constar por escrito y no podrá exceder, en conjunto con el periodo inicial, de seis (6) meses en el caso de trabajadores calificados o de confianza y de un (1) año en el caso de personal de dirección.

El exceso del periodo de prueba que se pactara superando los seis (6) meses o el año, en el caso de trabajadores calificados o de confianza, respectivamente, no surtirá efecto legal alguno.

3.2. Aplicación en caso de suspensión o reingreso del trabajador

En caso de suspensión del contrato de trabajo o reingreso del trabajador, se suman los periodos laborados en cada oportunidad hasta completar el periodo de prueba establecido en los apartados anteriores.

No corresponde dicha acumulación en caso de que el reingreso se haya producido a un puesto notoria y cualitativamente distinto al ocupado previamente, o que se suscite transcurridos tres (3) años de producido el cese.

4. CONTRATO DE LOCACIÓN DE SERVICIOS

4.1. Definición

El contrato de locación de servicios es de carácter civil, en vista de que se celebra entre las partes en función de la autonomía de la voluntad. En este supuesto no nos encontramos ante un contrato de trabajo, pues este se regula por las normas del Código Civil, no por normas laborales.

Al no ser un contrato de trabajo, las personas contratadas bajo esta modalidad no tienen derecho a los beneficios laborales durante dicho periodo de tiempo, pues estos últimos están regulados por la ley solo para trabajadores que laboren bajo subordinación del empleador; el cual, no es el caso del contrato de locación de servicios.

4.2. Características

El contrato de locación de servicios, debe consignar entre otros aspectos:

- La identificación de la persona natural o jurídica a la que presta el servicio.
- Número de Registro Único de Contribuyente - RUC.
- Identificación de su representante legal (en caso de persona jurídica) con indicación de los poderes que lo faculta.
- La descripción del servicio, precisando fechas y horarios en que se ejecuta, lugar o lugares donde se hará efectivo y la forma y oportunidad de los pagos a la persona que brinda el servicio.



BASE LEGAL:

- Código Civil del Perú: arts. 1764 al 1770; LPCL, D.S. N° 003-97-TR: art. 4.

5. CONTRATOS DE TRABAJO SUJETOS A MODALIDAD

5.1. Generalidades

Los contratos de trabajo sujetos a modalidad pueden celebrarse cuando así lo requieran las necesidades del mercado o mayor producción de la empresa, así como cuando lo exija la naturaleza temporal o accidental del servicio que se va a prestar o de la obra que se ha de ejecutar, excepto los contratos de trabajo intermitentes o de temporada que por su naturaleza puedan ser permanentes.

Podrán celebrar contratos de trabajo sujetos a modalidad, las empresas o entidades privadas, así como las empresas del Estado, instituciones públicas, cuyos trabajadores estén sujetos al régimen laboral de la actividad privada observando en este último caso las condiciones o limitaciones que por disposiciones específicas se establezcan.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: arts. 53-56; D.S. N° 001-96-TR: art. 75.

CONTRATOS SUJETOS A MODALIDAD		
De naturaleza temporal	Por inicio de nueva actividad	Es aquel que se celebra motivado por la constitución de la empresa, el inicio de la actividad productiva, la posterior instalación o apertura de nuevos establecimientos o mercados, el inicio de nuevas actividades o el incremento de las ya existentes.
	Por necesidades del mercado	Es aquel que se celebra con el objeto de atender incrementos coyunturales de la producción, originados por variaciones sustanciales de la demanda en el mercado, aun cuando se trate de labores ordinarias que formen parte de la actividad normal de la empresa y que no pueden ser satisfechas con personal permanente.
	Por reconversión empresarial	Es el que se celebra debido a la sustitución, ampliación o modificación de las actividades desarrolladas en la empresa y, en general, toda variación de carácter tecnológico en las maquinarias, equipos, instalaciones, medios de producción, sistemas, métodos y procedimientos productivos y administrativos.
De naturaleza accidental	Ocasional	Es aquel que se celebra con el objeto de atender necesidades transitorias distintas a la actividad habitual del centro de trabajo.
	De suplencia	Es el celebrado con la finalidad de sustituir a un trabajador estable, cuyo vínculo laboral se encuentra suspendido por alguna causa justificada prevista en los dispositivos legales y convencionales vigentes.
	De emergencia	Es el que se celebre para cubrir las necesidades promovidas por caso fortuito o fuerza mayor.
Para obra o servicio	Para obra determinada o servicio específico	Es aquel celebrado para la realización de una obra o servicio previamente establecido y de duración determinada.
	Intermitente	Es el que se celebra para cubrir las necesidades de la empresa que por su naturaleza son permanentes pero discontinuas.
	De temporada	Es el que se celebra con el objeto de atender necesidades propias del giro de la empresa o establecimiento, que se cumplen solo en determinadas épocas del año y que están sujetas a repetirse en periodos equivalentes en cada ciclo en función de la naturaleza de la actividad productiva.

5.2. Requisitos

a) Formalidad

Los contratos de trabajo necesariamente deberán constar por escrito y por triplicado, debiendo consignarse en forma expresa su duración, y las causas objetivas determinantes de la contratación, así como las demás condiciones de la relación laboral.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 72.

b) Registro

La comunicación a la AAT de los contratos sujetos a modalidad, para fines de conocimiento y registro, se efectuará dentro de los quince (15) días naturales de su celebración. El incumplimiento de esta norma trae como consecuencia la imposición de la multa, sin perjuicio del pago de la tasa correspondiente.

La AAT puede ordenar la verificación posterior de la veracidad de los datos consignados en la copia del contrato a que se refiere el párrafo precedente, sin perjuicio de la multa que se puede imponer al empleador por el incumplimiento incurrido.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 73; D.S. N° 001-96-TR: arts. 81 y 82.

5.3. Contratos de naturaleza temporal

a) Contrato por inicio o incremento de actividad

Es aquel celebrado entre un empleador y un trabajador originados por el inicio de una nueva actividad empresarial. Su duración máxima es de tres (3) años.

Se entiende como nueva actividad, tanto el inicio de la actividad productiva, como la posterior instalación o apertura de nuevos establecimientos o mercados, así como el inicio de nuevas actividades o el incremento de las ya existentes dentro de la misma empresa.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 57.

b) Contrato por necesidades del mercado

Se celebra entre un empleador y un trabajador con el objeto de atender incrementos coyunturales de la producción originados por variaciones sustanciales de la demanda en el mercado aun cuando se trate de labores ordinarias que formen parte de la actividad normal de la empresa y que no pueden ser satisfechas

con personal permanente. Este puede ser renovado sucesivamente hasta los cinco (5) años.

En estos contratos deberá constar la causa objetiva que justifique la contratación temporal. Dicha causa objetiva deberá sustentarse en un incremento temporal e imprevisible del ritmo normal de la actividad productiva, con exclusión de las variaciones de carácter cíclico o de temporada que se producen en algunas actividades productivas de carácter estacional.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 58.

c) Contrato por reconversión empresarial

Es celebrado en virtud de la sustitución, ampliación o modificación de las actividades desarrolladas en la empresa y, en general, toda variación de carácter tecnológico en las maquinarias, equipos, instalaciones, medios de producción, sistemas, métodos y procedimientos productivos y administrativos. Su duración máxima es de dos (2) años.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 59.

5.4. Contratos de naturaleza accidental

a) Contrato ocasional

Es aquel celebrado entre un empleador y un trabajador para atender necesidades transitorias distintas a la actividad habitual del centro de trabajo. Su duración máxima es de seis (6) meses al año.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 60.

b) Contrato de suplencia

Es celebrado entre un empleador y un trabajador con el objeto que este sustituya a un trabajador estable de la empresa, cuyo vínculo laboral se encuentre suspendido por alguna causa justificada prevista en la legislación vigente, o por efecto de disposiciones convencionales aplicables en el centro de trabajo.

Su duración será la que resulte necesaria según las circunstancias. En tal caso el empleador deberá reservar el puesto a su titular, quien conserva su derecho de readmisión en la empresa, operando con su reincorporación oportuna la extinción del contrato de suplencia.

En esta modalidad de contrato se encuentran comprendidas las coberturas de puestos de trabajo estable, cuyo titular por razones de orden administrativo debe desarrollar temporalmente otras labores en el mismo centro de trabajo.

El contrato de suplencia deberá contener la fecha de su extinción.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 61; D.S. N° 001-96-TR: art. 77.

c) Contrato de emergencia

El contrato de emergencia es aquel que se celebra para cubrir las necesidades promovidas en un caso fortuito o por fuerza mayor coincidiendo su duración con la de la emergencia.

El caso fortuito o la fuerza mayor en el contrato de emergencia, se configura por su carácter inevitable, imprevisible e irresistible.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 62; D.S. N° 001-96-TR: art. 78.

5.5. Contratos para obra o servicio

a) Contratos para obra determinada o servicio específico

Son aquellos celebrados entre un empleador y un trabajador, con objeto previamente establecido y de duración determinada.

Su duración será la que resulte necesaria. En este tipo de contratos podrán celebrarse las renovaciones que resulten necesarias para la conclusión o terminación de la obra o servicio objeto de la contratación.

En los contratos para obra o servicio deberá señalarse expresamente su objeto, sin perjuicio que las partes convengan la duración del respectivo contrato, que solo podrá mantenerse en dicha calidad hasta el cumplimiento del objeto del contrato.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 63; D.S. N° 001-96-TR: art. 79.

b) Contrato intermitente

Son los celebrados entre un empleador y un trabajador para cubrir las necesidades de las actividades de la empresa que por su naturaleza son permanentes pero discontinuas.

El tiempo de servicios y los derechos sociales del trabajador contratado bajo esta modalidad se determinarán en función del tiempo efectivamente laborado.

En el contrato escrito que se suscriba deberá consignarse con la mayor precisión las circunstancias o condiciones que deben observarse para que se reanude en cada oportunidad la labor intermitente del contrato.

Estos contratos podrán efectuarse con el mismo trabajador, quien tendrá derecho preferencial en la contratación, pudiendo consignarse en el contrato primigenio tal derecho, el que operará en forma automática, sin necesidad de requerirse de nueva celebración de contrato o renovación.

El término para ejercitar el derecho preferencial es de cinco (5) días hábiles, contados a partir de la notificación al trabajador del reinicio de la actividad en la empresa.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: arts. 64, 65 y 66; D.S. N° 001-96-TR: art. 80.

c) Contrato de temporada

Es aquel celebrado entre un empresario y un trabajador con el objeto de atender necesidades propias del giro de la empresa o establecimiento, que se cumplen solo en determinadas épocas del año y que están sujetas a repetirse en periodos equivalentes en cada ciclo en función de la naturaleza de la actividad productiva.

Se asimila también al régimen legal del contrato de temporada a los incrementos regulares y periódicos de nivel de la actividad normal de la empresa o explotación, producto de un aumento sustancial de la demanda durante una parte del año, en el caso de los establecimientos o explotaciones en los cuales la actividad es continua y permanente durante todo el año. Igualmente se asimila al régimen legal del contrato de temporada a las actividades feriales.

En los contratos de trabajo de temporada necesariamente deberá constar por escrito lo siguiente:

- La duración de la temporada.
- La naturaleza de la actividad de la empresa establecimiento o explotación.
- La naturaleza de las labores del trabajador.

Con respecto al derecho de preferencia en la contratación, corresponde considerar que si el trabajador fuera contratado por un mismo empleador por dos temporadas consecutivas o tres alternadas tendrá derecho a ser contratado en las temporadas siguientes.

Para hacer efectivo el ejercicio del derecho anteriormente conferido, el trabajador deberá presentarse en la empresa, explotación o establecimiento dentro de los quince (15) días anteriores al inicio de la

temporada, vencidos los cuales caducará su derecho a solicitar su readmisión en el trabajo.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: arts. 67-71.

5.6. Otros contratos sujetos a modalidad

a) Contratos laborales para exportación no tradicional

Los contratos de trabajo del régimen de exportación de productos no tradicionales se regulan por sus propias normas. Sin embargo, le son aplicables las normas sobre aprobación de los contratos estipulados en la LPCL.

Basta que la industria se encuentre comprendida en el D.L. N° 22342 para que proceda la contratación del personal bajo el citado régimen.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 80; D.L. N° 22342.

b) Contratos de trabajo en zonas francas

Los contratos de trabajo temporales que se ejecuten en las zonas francas así como cualquier otro régimen especial, se regula por sus propias normas.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 81.

c) Otras contrataciones bajo modalidad

Cualquier otra clase de servicio sujeto a modalidad no contemplado específicamente podrá contratarse, siempre que su objeto sea de naturaleza temporal y por una duración adecuada al servicio que debe prestarse.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 82.

5.7. Normas comunes a los contratos sujetos a modalidad

a) Plazo máximo de contratación

Dentro de los plazos máximos establecidos en las distintas modalidades contractuales, podrán celebrarse contratos por periodos menores pero que sumados no excedan dichos límites.

En los casos que corresponda, podrá celebrarse en forma sucesiva con el mismo trabajador, diversos contratos bajo distintas modalidades en el centro de trabajo, en función de las necesidades empresariales y siempre que en conjunto no superen la duración máxima de cinco (5) años.

Los plazos máximos señalados para las distintas modalidades contractuales, se computan a partir de la fecha de inicio de la prestación efectiva de servicios.

PLAZO MÁXIMO DE LOS CONTRATOS SUJETOS A MODALIDAD			
TIPOS			DURACIÓN MÁXIMA
Contratación bajo una modalidad	De naturaleza temporal	Por inicio de nueva actividad	3 años
		Por necesidades del mercado	5 años
		Por reconversión empresarial	2 años
	De naturaleza accidental	Ocasional	6 meses
		De suplencia	Retorno del titular
		De emergencia	Culminación de la emergencia
	Para obra o servicio	Para obra determinada o servicio específico	Fin de obra o servicio (máximo 8 años según la Cas. N° 1809-2004-Lima)
		Intermitente	Sin plazo límite
		De temporada	Sin plazo límite
Contratación bajo varias modalidades	Podrán celebrarse en forma sucesiva con el mismo trabajador diversos contratos en las distintas modalidades.		5 años



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 74; D.S. N° 001-96-TR: art. 86.

b) Derechos y beneficios

Los trabajadores contratados bajo modalidad tienen derecho a percibir los mismos beneficios que por ley, pacto o costumbre tuvieron los trabajadores vinculados a un contrato de duración indeterminado, del respectivo centro de trabajo y a la estabilidad laboral durante el tiempo que dure el contrato, una vez superado el periodo de prueba.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 78.

c) **Obligación de entregar copia del contrato al trabajador**

El empleador deberá entregar al trabajador, copia del contrato de trabajo, dentro del término de tres (3) días hábiles, contados a partir de la fecha de su presentación a la AAT.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 001-96-TR: art. 83.

d) **Periodo de prueba**

En los contratos sujetos a modalidad rige el periodo de prueba legal o convencional previsto en el apartado III de este capítulo.

Dicho periodo de prueba solo podrá establecerse en el contrato primigenio, salvo que se trate del desempeño de una labor notoria y cualitativamente distinta a la desempeñada previamente.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 75; D.S. N° 001-96-TR: art. 84.

e) **Renovación de los contratos**

La renovación de los contratos modales está sujeta a las mismas formalidades de la celebración del contrato inicial.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 001-96-TR: art. 87.

f) **Desnaturalización de los contratos**

Los contratos de trabajo sujetos a modalidad se considerarán como de duración indeterminada en los siguientes casos:

- Por el cumplimiento del plazo o condición, de acuerdo con las siguientes situaciones:
 - Si el trabajador continúa laborando después de la fecha de vencimiento del plazo estipulado, o después de las prórrogas pactadas, si estas exceden del límite máximo permitido.
 - Cuando se trata de un contrato para obra determinada o de servicio específico, si el trabajador continúa prestando servicios efectivos, luego de concluida la obra materia de contrato, sin haberse operado renovación.
 - Si el titular del puesto sustituido, no se reincorpora vencido el término legal o convencional y el trabajador contratado continuare laborando.

- Por la existencia de simulación o fraude a las normas de la LPCL.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 77.

g) Prohibición de contratación bajo modalidad de trabajadores indeterminados

Los trabajadores permanentes que cesen no podrán ser recontratados bajo ninguna de las modalidades previstas en los apartados anteriores de este capítulo, salvo que haya transcurrido un (1) año del cese.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 003-97-TR: art. 77.

6. OBLIGACIONES LABORALES DE LA CONTRATACIÓN LABORAL

6.1. Registro del contrato

De acuerdo a lo que la norma señala, en principio se entiende que todos los contratos son celebrados a plazo indeterminado. Siendo esto así la Autoridad Administrativa de Trabajo, no exige el registro de los contratos a plazo indeterminado, a menos que se celebre con un trabajador con quien existe un contrato por el cual si existe obligación de registro: por ejemplo los contratos de trabajo a plazo fijo y convenios de modalidades formativas.

Trámite

El registro de estos contratos o convenios, se realizan a través de la página web del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, ingresando la clave SOL de la empresa contratante.

Los contratos deberán ser presentados dentro de los quince (15) primeros días de vigencia del contrato. El plazo máximo de presentación de los contratos de trabajo estará supeditado al tiempo de vigencia de los mismos.

La no inscripción de los contratos de trabajo a plazo fijo ante la AAT, supone la existencia de contratos a plazo indefinido.

Entrega de copia de contrato de trabajo

El artículo 83 del D.S. N° 001-96-TR, señala que el empleador deberá entregar al trabajador, copia del contrato de trabajo, dentro del término de tres (3) días hábiles, contados a partir de la fecha de su presentación a la AAT.

6.2. Reglamento interno de trabajo

a) Definición

El Reglamento Interno de Trabajo (RIT) contiene las normas destinadas a fomentar y mantener la armonía entre trabajadores y empleadores; asimismo,

señala las atribuciones y acciones del empleador o personal jerárquico con relación a los trabajadores.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 039-91-TR.

b) Contenido

El RIT determina las condiciones a que deben sujetarse los empleadores y trabajadores en el cumplimiento de sus prestaciones.

Por ello, las principales disposiciones que regularán las relaciones laborales de los trabajadores y el empleador serán respecto a:

- Admisión o ingreso de los trabajadores;
- Las jornadas y horarios de trabajo; tiempo de la alimentación principal;
- Normas de control de asistencia al trabajo;
- Normas de permanencia en el puesto conteniendo: permisos, licencias e inasistencias;
- Modalidad de los descansos semanales;
- Derechos y obligaciones del empleador;
- Derechos y obligaciones del trabajador;
- Normas tendientes al fomento y mantenimiento de la armonía entre trabajadores y empleadores;
- Medidas disciplinarias;
- Persona o dependencia encargada de atender los asuntos laborales y la tramitación de los mismos;
- Normas elementales que se deben observar dentro del desarrollo de la actividad laboral, con la finalidad de cautelar la higiene y seguridad en el trabajo, e indicaciones para evitar accidentes u otros riesgos profesionales, así como las instrucciones respectivas para prestar los primeros auxilios;
- Las demás disposiciones que se consideren convenientes de acuerdo a la actividad de la empresa.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 039-91-TR: arts. 1 y 2.

c) **Sujetos obligados**

Están obligados a contar con Reglamento Interno de Trabajo todo empleador que ocupe más de cien (100) trabajadores.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 039-91-TR: art. 3.

d) **Aprobación del RIT por la autoridad laboral**

Los empleadores deberán presentar ante la AAT tres ejemplares del reglamento interno para su aprobación.

Tales ejemplares quedarán automáticamente aprobados a su sola presentación.

Para estos efectos, el empleador deberá presentar una solicitud de aprobación ante la Oficina de Administración Documentaria, Archivo y Biblioteca del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE) o la dependencia que haga sus veces a nivel nacional.

Este trámite es totalmente gratuito. En caso de modificación del RIT, se seguirá el mismo procedimiento.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 039-91-TR: art. 4; D.S. N° 16-2006-TR, TUPA del MTPE, procedimientos 29 y 30.

e) **Información del RIT a los trabajadores**

El empleador está obligado a hacer entrega a los trabajadores de un ejemplar del Reglamento Interno de Trabajo o su modificación, presentado a la Autoridad competente, dentro de los cinco (5) días naturales de producido el referido acto.

Los trabajadores, que consideren que las normas del Reglamento violan disposiciones legales o convencionales vigentes en el centro de trabajo, podrán accionar judicialmente.



BASE LEGAL:

- D.S. N° 039-91-TR: arts. 4 y 5.

7. LA PLANILLA ELECTRÓNICA

7.1. Aspectos generales

Mediante Decreto Supremo N° 018-2007-TR se aprobaron las disposiciones aplicables a la declaración de la Planilla Electrónica, PDT N° 601. Este medio electrónico, vigente desde el 1 de enero de 2008, permite al empleador realizar de manera mensual declaraciones respecto a las relaciones laborales que mantiene con sus trabajadores.

Además de los conceptos laborales, como remuneraciones, beneficios sociales y situaciones de la relación laboral, la Planilla Electrónica permite la declaración de conceptos tributarios que tienen como origen el contrato de trabajo⁽⁵⁾ como las aportaciones a EsSalud, la ONP y la renta de quinta categoría. La recepción de esta información se encuentra a cargo de la Sunat, entidad que a su vez la envía al Ministerio de Trabajo, EsSalud y a la ONP.

Es el documento llevado a través de los medios informáticos desarrollados por la Sunat, en el que se encuentra la información de los empleadores, trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación - modalidad formativa laboral y otros (practicantes), personal de terceros y derechohabientes, a partir del 01/08/2011 tiene dos componentes que son el Registro de Información Laboral (T-Registro) y la Planilla Mensual de Pagos (Plame):

PLANILLA ELECTRÓNICA	DESCRIPCIÓN	DESCRIPCIÓN	MEDIO DE ACCESO
T-REGISTRO	Registro de Información Laboral	Es el Registro de Información Laboral de los empleadores, trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación - modalidad formativa laboral y otros (practicantes), personal de terceros y derechohabientes.	A través de la Clave SOL, opción mi RUC y otros registros
PLAME	Planilla Mensual de Pagos	Comprende información laboral, de seguridad social y otros datos sobre el tipo de ingresos de los sujetos registrados, trabajadores y derechohabientes.	Se descarga el programa en www.sunat.gob.pe , se elabora, genera archivo y envía en Sunat Operaciones en Línea.

La Planilla Electrónica se configura no solamente como un medio para efectuar declaraciones, sino también como un mecanismo de fiscalización de las entidades a las cuales se les remite la información declarada.

En el PDT Planilla Electrónica se declaran y pagan los siguientes conceptos:

TRIBUTO	NATURALEZA
Retenciones del IR 4ª categoría	Tributario
Retenciones del IR 5ª categoría	Tributario
Aportes a EsSalud	Tributario
Aportes al SNP (ONP)	Tributario
SCTR - EsSalud	No Tributario
Fondo de Derechos Sociales del Artista	No Tributario
+ Vida Seguro de Accidentes	No Tributario
Asegura tu Pensión	No Tributario

(5) A través del PDT N° 601 no solamente a trabajadores sino también a locadores de servicios, modalidades formativas así como rentas que tienen su origen en la prestación de servicios independientes (cuarta categoría).

7.2. Principales tributos laborales que se declaran en la planilla electrónica

La labor de fiscalización de la Sunat en materia de tributos que tienen como origen la relación laboral, se centra en la determinación de la base imponible (en este caso remuneración afecta al aportes), así como en el cálculo efectuado correctamente y si la obligación de pago se ha cumplido en las modalidades y periodos exigidos.

Las aportaciones y contribuciones solamente tienen como base para el cálculo la remuneración del trabajador, a diferencia del Impuesto a la Renta de quinta categoría, que tiene como base de determinación la renta generada por el trabajador.

De ese modo, cabe precisar que de acuerdo con lo regulado por el artículo 6 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (LPCL)⁽⁶⁾, se considera remuneración, para todo efecto legal, el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea su forma o denominación siempre que sea de libre disposición. Se excluyen los conceptos no remunerativos señalados de manera expresa en los artículos 19 y 20 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios⁽⁷⁾.

Sin embargo, como lo veremos en el capítulo correspondiente a las rentas de quinta categoría, el concepto laboral de remuneración no necesariamente coincide para esta categoría de renta, que es más amplia.

Así, los principales conceptos que se declaran a través de la Planilla Electrónica son los siguientes:

a) EsSalud

Los empleadores se encuentran obligados a efectuar una aportación obligatoria al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud equivalente al 9 % de la remuneración del trabajador de manera mensual. La base de la aportación sobre la cual se paga el aporte a EsSalud no podrá ser menor a la remuneración mínima vital (RMV) vigente, pese a que el trabajador perciba de manera efectiva un monto menor⁽⁸⁾. Esta aportación se declara y se paga a través de la Planilla Electrónica PDT-601.

Cabe señalar que durante el periodo en el que el trabajador se encuentre recibiendo subsidios el empleador no se encuentra obligado a efectuar la aportación. No obstante, cuando en un mes un trabajador perciba subsidios y remuneración la base mensual mínima de aportación por cada trabajador se determinará de forma proporcional a los días no subsidiados del mes correspondiente.

De forma más amplia, este tributo se desarrolla en el capítulo VIII.

b) Aportación al Sistema Nacional de Pensiones (ONP)

Los trabajadores afiliados al Sistema Nacional de Pensiones (SNP) deben realizar una aportación de 13 % de su remuneración. El empleador es el encargado

(6) Aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR.

(7) Aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

(8) En el caso de un trabajador contratado a tiempo parcial, si su remuneración mensual es menor a la RMV, la aportación a EsSalud que realice el empleador siempre tendrá como base la RMV.

de efectuar la retención de este porcentaje sobre la remuneración habitual que percibe el trabajador.

c) Impuesto a la Renta de cuarta categoría

El Impuesto a la Renta de cuarta categoría es uno de los principales tributos producto del trabajo independiente que realizan las personas naturales.

El tratamiento de este impuesto se desarrollará en el capítulo VI.

d) Impuesto a la Renta de quinta categoría

El Impuesto a la Renta de quinta categoría es uno de los principales tributos laborales que tiene como origen la relación laboral.

El tratamiento de este impuesto se desarrollará en el capítulo VII.

e) Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR)

Es un seguro que se encuentra a cargo del empleador y que otorga una cobertura adicional a aquellos trabajadores afiliados regulares que desarrollan actividades de alto riesgo. El mencionado seguro cubre dos prestaciones: prestaciones de salud y prestaciones económicas.

El empleador puede optar en contratar las prestaciones médicas con EsSalud o con una entidad prestadora de salud. Las prestaciones económicas, por otro lado, pueden ser contratadas con la ONP o con una empresa de seguros.

Cuando las prestaciones de salud del Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR) se contratan con EsSalud, el pago de la aportación respectiva se declara en la planilla electrónica. Sin embargo, esta situación no hace que esta aportación adquiera naturaleza tributaria pues se trata de prestaciones que si bien son contratadas con el Estado, esta entidad está actuando como un particular (que compite con otras entidades privadas). En ese mismo sentido, se ha pronunciado de manera reiterada el Tribunal Fiscal al establecer que el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo no tiene naturaleza tributaria sino carácter privado⁽⁹⁾.

Todos los conceptos señalados se declaran en la planilla electrónica de manera mensual y se aplican las normas del Código Tributario para la determinación del interés por pago extemporáneo, infracciones, declaraciones y sanciones.

7.3. Obligaciones relacionadas con el T-Registro

a) Alta, baja y modificación de datos

El empleador deberá dar de alta en el T-Registro a sus trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación - modalidad formativa laboral y otros, personal de terceros y derechohabientes.

(9) Sobre el particular ver la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00800-4-2009.

De otro lado, el empleador también deberá realizar la baja y modificación en el T-Registro de acuerdo a los siguientes plazos:

OPERACIÓN	PERSONA A REGISTRAR	PLAZO
ALTA	<ul style="list-style-type: none"> Trabajador Personal en formación laboral Personal de terceros. 	Dentro del día que se produce el ingreso a prestar sus servicios, independientemente de la modalidad de contratación y de los días laborados.
	<ul style="list-style-type: none"> Pensionista 	El primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se pagó o puso a disposición la primera pensión afecta, sea provisional o definitiva.
MODIFICACIÓN	5 días hábiles de la fecha de ocurrencia del evento o de haber tomado conocimiento.	
BAJA	Al día hábil siguiente de la fecha de término de la prestación de servicios, la suspensión o fin de la condición de pensionista, el fin de la obligación de realizar aportaciones a EsSalud, según corresponda.	

La obligación de registrar, el alta, la baja y las modificaciones de los datos del personal a cargo del empleador se efectúa a través de los medios informáticos que establezca la Sunat.

La Autoridad Administrativa de Trabajo podrá solicitar a los empleadores, con carácter general o particular y en las condiciones y plazos que aquella determine, la actualización total de sus datos y condición de empleador, así como los datos contenidos en el T-Registro.

b) Entrega de constancias

La constancia de alta, modificación o actualización que se efectúe en el T-Registro es de acuerdo a los siguientes plazos:

OPERACIÓN	PLAZO
ALTA	El día hábil siguiente del inicio de la prestación de servicios.
MODIFICACIÓN	Dentro de los 15 días calendario siguientes a la fecha en que se produjo la modificación o actualización.
BAJA	Solo en aquellos casos que sea solicitado, se entregará la constancia en el término de 2 días calendario siguientes a la presentación de la solicitud.

Se entenderá cumplida la obligación cuando el empleador remita la constancia generada por el T-Registro, a través de medios físicos o electrónicos, siempre que se acredite la recepción de la misma por parte de los destinatarios.

 **BASE LEGAL:**

- D.S. N° 018-2007-TR: art. 4-A.

c) Obligatoriedad del registro de la situación educativa del trabajador

El MTPE ha impuesto una nueva obligación a los empleadores respecto del registro de los datos de la situación educativa del trabajador en el Registro de Información Laboral (T-Registro) de la Planilla Electrónica, a partir del 1 de julio de 2014.

• **Situación educativa (antes “nivel educativo”)**

Los nuevos datos vinculados a la situación educativa del trabajador comprenden:

INFORMACIÓN	DATOS A REGISTRAR EN EL MÓDULO DE SITUACIÓN EDUCATIVA	CONSIDERACIONES ADICIONALES	
Máximo nivel alcanzado del trabajador	El máximo nivel de instrucción alcanzado por el trabajador ⁽¹⁰⁾ . En principio, dichos niveles estarían comprendidos por: <ul style="list-style-type: none"> • Educación superior: Formación recibida de los Institutos de Educación Superior Técnico (IEST), Institutos Superiores Pedagógicos (ISP), Escuelas de Educación Superior de Formación Artística (ESFA) y los Institutos de Formación de las Fuerzas Armadas y Policiales de Suboficiales (FFAA. y Policiales). • Educación universitaria: Formación recibida en las universidades autorizadas, Escuela Naval y Escuelas de Oficiales. 	Trabajador con estudios superiores o universitarios	Trabajador sin estudios superiores o universitarios
		No es necesario ingresar todos los estudios (primaria, secundaria). Se registra solo la situación educativa del trabajador cuando se trata de educación universitaria o superior completa o una situación superior (maestrías, doctorados, etc.) a las antes señaladas.	Se debe colocar el máximo nivel alcanzado por el trabajador con información como primaria completa, secundaria incompleta, secundaria completa, etc.
Solo estudios realizados en el Perú	Estudios que hayan sido realizados en una institución educativa del Perú.	No se solicita información de las carreras que se cursan en el extranjero ni sus instituciones educativas.	
Estudios superiores o universitarios incompletos o completos	Estudios superiores o universitarios incompletos.	No se requiere registrar información de estudios concluidos. Basta con indicar que se trata de estudios no concluidos.	
	Estudios superiores o universitarios completos.	<ul style="list-style-type: none"> • Se solicitará el llenado de más datos (institución educativa, carrera y año de egreso). • Si el sistema no ubica alguna carrera o institución educativa, se debe completar ese dato con la opción “Institución no especificado”, así como “Carrera no especificada”. • La fecha de egreso es aquel año en que la persona terminó sus estudios de pregrado. • Se permite registrar más de una carrera para cada trabajador. 	
Aclaración:			
Se realiza solo el registro de las carreras en educación superior o universitaria completas no se solicita la información sobre especialidades y cursos llevados como diplomados, maestrías y doctorados .			
Tampoco se incluirá en el T-Registro las carreras recibidas en los Centros de Educación Técnico Productivos (Cetpros).			

(10) No aplica para: Practicante Senati (D.L. N° 20151), pescador y procesador artesanal independiente (Ley N° 27177), conductor de microempresa Remype (D. Leg. N° 1086), socio de cooperativa agraria (Ley N° 29972), persona de la Administración Pública - Asignación especial (D.U. N° 126-2001) y persona que genera ingresos Cuarta - Quinta categoría.

- **Sujetos obligados**

La obligación de incorporar los datos sobre la situación educativa del trabajador se encuentra a cargo de aquel empleador que incorpore nuevos trabajadores a sus planillas.

También se encuentran obligados los empleadores que hayan registrado (hasta antes del 01/07/2014) a sus trabajadores en el T-Registro con la situación educativa del Anexo 2 de la R.M. N° 121-2011-TR, pues estos deberán registrar los nuevos datos de la situación educativa del trabajador conforme las modificaciones dictadas por la R.M. N° 107-2014-TR.

- **Plazos para cumplir con la obligación**

TIPO DE TRABAJADOR	PLAZO
NUEVOS	A partir del 1 de julio de 2014 , el empleador que ingrese nuevos trabajadores a sus planillas, deberá comunicar sobre la situación educativa de estos registrando los datos correspondientes en el T-Registro.
ANTIGUOS	Respecto de los trabajadores que ya habían sido incluidos en las planillas, las entidades empleadoras tendrán la obligación de comunicar su situación educativa, consignando los nuevos datos del trabajador en el T-Registro observando para ello las modificaciones antes explicadas. Para estos efectos, el plazo señalado originalmente fue hasta el 31 de octubre de 2014. No obstante, la R.M. N° 231-2014-TR otorgó mayores facilidades a los empleadores para que actualicen la referida información en el T-Registro. En ese sentido, esta última norma amplió el plazo para cumplir con esta obligación hasta el 31 de enero de 2015 .

Cabe resaltar que esta ampliación opera solo para actualizar la situación educativa de aquellos trabajadores que habían sido dados de alta en el T-Registro hasta el 30 de junio de 2014; ya que estos fueron incorporados observando una norma legal que luego fue modificada (R.M. N° 121-2011-TR).

Así, los trabajadores que fueron dados de alta a partir del 1 de julio de 2014 –se entiende que– han sido incorporados en las planillas registrándose la información de su situación educativa conforme a las condiciones señaladas en la R.M. N° 107-2014-TR.

7.4. Obligaciones relacionadas con la Plame

a) **Presentación de la Plame**

La presentación del Plame que se realice ante la Sunat debe contener la información correspondiente al mes calendario precedente a aquel en que vence el plazo para dicha presentación, de acuerdo al cronograma que establezca la Sunat.

b) **Oportunidad de la presentación**

La planilla electrónica deberá presentarse en los plazos señalados en el cronograma establecido por la Sunat para la declaración y pago de las obligaciones tributarias de periodicidad mensual.

c) **Conceptos a declarar**

Las remuneraciones e ingresos declarados en el Plame deben ser los devengados y/o pagados así como los descuentos, tributos, aportes y contribuciones vinculados a:

- El trabajador
- El pensionista
- Prestadores de servicios que generen renta de cuarta y quinta categoría, según corresponda
- Los efectivamente pagados al prestador de servicios que genere renta de cuarta
- Al personal en formación - modalidad formativa laboral y otros.

Tratándose del personal de terceros, contendrá la base de cálculo del aporte al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo a cargo de EsSalud.

d) **Fecha de inicio y cierre**

Si con respecto a la información señalada anteriormente, el empleador utiliza una fecha de inicio y cierre mensual distinto al primer y último día de dicho mes:

- La referida información será atribuida al mes calendario precedente a aquel en que vence el plazo para dicha presentación siempre que la fecha de cierre corresponda al mismo.
- El plazo entre la fecha de inicio y cierre mensual que utilice el empleador, no podrá exceder de 31 días calendario.

8. **IMPLICANCIAS DE LA ACTUACIÓN DE LA SUNAT EN MATERIA TRIBUTARIA LABORAL**

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) es una entidad encargada de administrar, fiscalizar y recaudar los tributos internos y las aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), a las que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario y, facultativamente, respecto también de obligaciones no tributarias que acuerde la Sunat mediante convenios interinstitucionales.

Las diferentes obligaciones tributarias que se derivan de las relaciones laborales normalmente se derivan de la firma de un contrato de trabajo de acuerdo a la legislación laboral y, en menor medida, de otro tipo de vinculación. De ese modo, la participación de la Administración Tributaria como ente recaudador y fiscalizador ha tenido una presencia progresiva en el ámbito laboral.

Así, en agosto de 1999 la Sunat y EsSalud celebraron un convenio de colaboración a través del cual la primera entidad se comprometía a recaudar las aportaciones al sistema de seguridad social en salud, esto debido a que la entidad contaba con la adecuada infraestructura y facilidades para hacer más eficiente la recaudación.

Posteriormente, mediante la Ley N° 27334 se encarga a la Sunat la administración de las citadas aportaciones, manteniéndose como acreedor tributario de estas el Seguro Social de Salud (EsSalud) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP).

El más reciente mecanismo de fiscalización de tributos laborales es la Planilla Electrónica; a través de este medio se declaran los principales tributos que tienen como origen la relación laboral.

En ese sentido, en el ámbito tributario, la labor de fiscalización de la Sunat se centra principalmente en las obligaciones tributas que se declaran a través de la Planilla Electrónica, estas son:

- Impuestos que tienen como origen la relación laboral: Impuesto a la Renta de quinta categoría.
- Impuestos que tienen como origen en contratos de locación de servicios: Impuesto a la Renta de cuarta categoría.
- Tributos laborales, que incluyen aportaciones a EsSalud y al Sistema Nacional de Pensiones (ONP).

CAPÍTULO II

REMUNERACIONES

1. DEFINICIÓN

Se suele denominar como remuneración a aquel pago que recibe el trabajador como contraprestación por el desempeño de un servicio de modo subordinado. Sobre el particular, Justo López Basanta apunta lo siguiente:

- Desde el punto de vista económico la remuneración es un rédito o ingreso. Este ingreso es individual y contractual, y no tiene relación con la compensación de un gasto o la reparación de un daño. Asimismo, los economistas lo consideran fundamentalmente un precio –el precio del trabajo subordinado–, aunque con características especiales, pues no se admite por razones éticas que quede librado pura y exclusivamente al mercado.
- En un sentido jurídico, la remuneración es la contraprestación del trabajo subordinado y funciona como una ventaja patrimonial para el trabajador. Además, hay que señalar que esa relación de reciprocidad y conmutatividad entre el salario y el trabajo subordinado determina el carácter oneroso de la relación de trabajo.
- Finalmente, no debemos dejar de lado que para la inmensa mayoría de la población activa la remuneración tiene una evidente finalidad de subsistencia, pues se trabaja para vivir. Es por eso que el ordenamiento jurídico le otorga una especial relevancia a la protección del crédito salarial, y, por esa razón, se encuentra vinculado a la noción de salario justo y al principio de igualdad.

Por otra parte, los artículos 23 y 24 de la Constitución Política del Estado consagran, en sus partes pertinentes, descripciones relacionadas a la remuneración y al carácter obligatorio de la misma.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA REMUNERACIÓN

2.1. Carácter irrenunciable de la remuneración

El trabajador goza de manera irrestricta de los derechos que le asigna la Constitución y la Ley, por estar concebidos dentro de un marco de protección dada su posición

naturalmente débil en la relación laboral. La remuneración está protegida por el principio de irrenunciabilidad de derechos, que es de orden público. No puede el trabajador dejar de percibirla aun cuando ello pueda obedecer a una decisión propia, tanto menos si proviene de su empleador. Está prohibido el trabajo forzoso; todo trabajo debe ser remunerado.

Entonces, la prohibición contenida en la Constitución Política del Estado apunta a impedir que el trabajador se deshaga, en su perjuicio, de los derechos reconocidos por ella y por la ley. Hacemos mención a la existencia de un perjuicio por el efecto extintivo propio del acto de renuncia, que explicaremos con más detalle en un acápite posterior. En cuanto al momento en que se hace efectiva la prohibición, será tanto en el mismo momento en que correspondería gozar el derecho como, incluso, en un momento posterior: la irrenunciabilidad no se agota en el tiempo. La protección al trabajador no admite distinción, pues la finalidad es garantizarle el goce irrestricto de sus derechos.

La renuncia al goce de remuneración, o a otro derecho laboral que también se encuentre protegido por el principio de irrenunciabilidad de derechos, es un acto nulo y no tendrá efecto jurídico alguno. Más adelante desarrollaremos este tema con mayor profundidad.

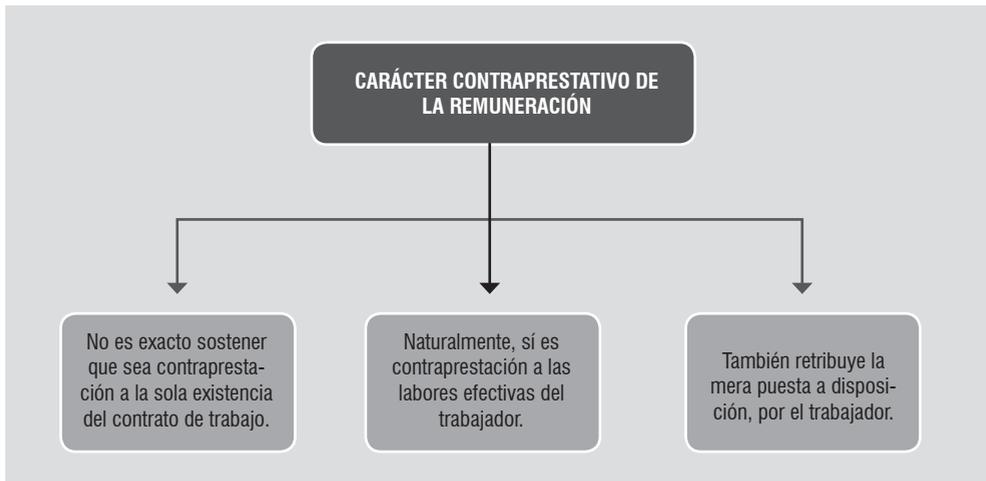
2.2. El carácter contraprestativo de la remuneración

La remuneración es la contraprestación que como consecuencia de la labor desplegada por el trabajador, debe el empleador otorgarle. Si se quiere, es la razón de ser de la remuneración. Quedan excluidas, por lo tanto, las sumas de dinero otorgadas a título de liberalidad no sujetas al cumplimiento de una condición, o las sumas graciosas, o las que nada se relacionan con la ejecución propia de las funciones.

Cabe hacer la precisión de que **la remuneración no es propiamente una consecuencia de la mera existencia del contrato de trabajo sino, antes bien, de las prestaciones que surgen de este⁽¹¹⁾**. A saber, la inasistencia injustificada a un día de labor conlleva que el trabajador pierde el derecho a gozar de la remuneración por ese día, muy a pesar de que el contrato de trabajo permanezca vigente, como que en efecto lo está. Lo mismo cuando el vínculo laboral se encuentra vigente pero suspendido de manera perfecta (por ejemplo, ejercicio del derecho de huelga, licencias sin goce de haber). Excepciones constituyen los supuestos de suspensión imperfecta, en los que igualmente el trabajador percibe remuneración aunque no exista prestación efectiva de labores (por ejemplo, licencia sindical, descanso vacacional).

(11) Sobre el particular, Mónica Pizarro afirma: “no nos parece posible sostener que la mera existencia del contrato de trabajo sea una prestación y, mucho menos, la prestación principal a cargo del trabajador”. Esta autora emplea este argumento para desestimar la teoría de que la remuneración es una contraprestación a la mera existencia del contrato de trabajo; postura con la que nos permitimos coincidir. PIZARRO, Mónica. *La remuneración en el Perú-Análisis jurídico laboral*. Estudio González & Asociados S.C., Lima, 2006, p. 46.

El contrato de trabajo es un contrato que contiene prestaciones recíprocas entre las partes, y la que compete al trabajador es prestar sus servicios en beneficio del empresario que lo contrata, y este a cambio paga la remuneración. Se admite también que la remuneración es la contraprestación por la mera puesta a disposición, por el trabajador, de su fuerza de trabajo, a pesar de que el empleador, por la razón que fuere, no cumpla con su deber de brindar efectivamente trabajo, y sin que ello desnaturalice el carácter contraprestativo de la remuneración. Por ejemplo, el periodo de tiempo en que la carga de trabajo disminuya ostensiblemente respecto de la media no implica, en absoluto, la disminución o negación de la remuneración.



En su nacimiento y génesis, el contrato de trabajo se rige también por las reglas del Derecho Común para los negocios jurídicos, y la reciprocidad de las prestaciones es justamente una de ellas.

2.3. El derecho de libre disposición

El trabajador tiene la potestad exclusiva de decidir el destino que dé a su remuneración, tanto para el salario dinerario como para los bienes que en especie recibe como tal. **El trabajador adquiere el derecho de propiedad sobre su remuneración.**

Seguramente el trabajador ve influenciada su decisión por las personas de su entorno familiar, pero ello no enerva su autodeterminación y soberanía para elegir el destino final y utilidad que dé a sus ingresos. Entonces, para expresarnos con mayor propiedad, debe entenderse que la libertad de disposición es un derecho del trabajador oponible principalmente a su empleador, más que a otros terceros. No puede el empleador condicionar la entrega del salario a que este sea utilizado para un determinado fin. Es un fuero privativo, exclusivo e impenetrable del trabajador.

2.4. La ventaja o el incremento patrimonial

La percepción de una suma de dinero o de un bien por el trabajador en calidad de remuneración, por el valor que fuere, incluso si es una remuneración mínima, redonda en el incremento de su patrimonio. Es una consecuencia tan natural como lógica. Pero, además debe entenderse también por ventaja o incremento patrimonial, **a cualquier forma por la cual el trabajador disminuye sus egresos liberándose de algún costo en el que, en circunstancias normales, incurriría o debiera incurrir**. Está asociado directamente al concepto de ahorro. Debemos convenir que la disminución de los egresos es también una forma de incrementar el patrimonio.

Es este un elemento que no se encuentra expresamente contenido en la definición legal de remuneración pero que ayuda a determinar las remuneraciones que siguen siendo tal pese a que en rigor no existe libre disponibilidad por el trabajador, o por lo menos esta viene atenuada. Se observa con mayor claridad en las remuneraciones en especie que escapan a lo ordinario o “a la carta”, como algún sector de la doctrina las denomina.

Lo graficamos con un ejemplo. El empleador que asume el costo del parqueo del vehículo de su trabajador durante la jornada laboral, o que asume el costo del gimnasio de él y de su familia, o de un seguro médico privado, está asumiendo costos que en un escenario normal formarían parte del presupuesto mensual del trabajador con cargo a sus propios ingresos. Todos ellos son beneficios que incrementan el patrimonio del trabajador a través del ahorro ya que un tercero (empleador) asume por él gastos regulares que no se encuentra obligado por ley a entregar. Son remuneraciones aun cuando el elemento de la libre disponibilidad venga atenuado y que la utilidad de su entrega esté predeterminada y sea invariable por la voluntad del servidor.

2.5. Libertad de forma en la remuneración

La remuneración puede otorgarse en dinero o en especie. Al no ser la nuestra una sociedad cuya economía se funda mayoritariamente en el intercambio de bienes por bienes, o servicios por servicios, sino en el intercambio monetario por bienes y/o servicios, usualmente la remuneración se otorga en dinero, lo que aumenta el margen de libre disponibilidad como ya se ha comentado. Empero, nada impide que la remuneración también pueda ser otorgada en especie, es decir, con bienes no dinerarios o con servicios.

No existe de momento, en nuestro ordenamiento, una ley que regule expresamente el otorgamiento de remuneración en especie. Por tanto, no existen a la fecha reglas expresas que delimiten algún tratamiento específico para la remuneración no dineraria⁽¹²⁾.

(12) Existe sí una disposición (artículo 15) en el TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, que fija criterios de valorización de las remuneraciones en especie cuando integran la base computable para el cálculo de ese beneficio social. Es de aplicación extensiva para otros beneficios como las gratificaciones y la remuneración vacacional. Sin embargo, no establece criterios para la valorización de los bienes por sí mismos cuando se entreguen como remuneración en especie.

A nuestro criterio, son estos los puntos mínimos que debieran ser regulados:

- Determinar qué bienes o servicios podrían otorgarse como remuneración en especie; los que naturalmente deberían ser de fácil realización en el mercado, probada utilidad y remota caducidad.
- Porcentaje máximo que dentro del íntegro de la remuneración podría ser otorgado en especie; pues naturalmente, no creemos viable permitir remuneraciones íntegramente otorgadas en especie, no solo porque un mínimo análisis nos dice que el trabajador necesita del dinero para su subsistencia, sino porque una remuneración que en su totalidad sea en especie podría sí vulnerar el derecho de libre disposición que consagra la definición de la LPCL.
- Que no reemplace a ingresos dinerarios preexistentes, sino que tienda a ser un mecanismo de incremento remunerativo. Es decir, concederle un tratamiento similar que el que actualmente existe para el otorgamiento de suministro indirecto de alimentos (vales) regulado por la Ley N° 28051.
- Que se fijen reglas claras para la valorización de los bienes.

Otro elemento que nos habla de la libertad de forma está recogido también en el artículo 6 de la LPCL. Las partes son libres de elegir la denominación de los ingresos pero, claro está, la denominación no influye en su carácter remunerativo o no.

La norma legal se vale de la fórmula “cualquiera sea la denominación que tenga”. Se trata de un criterio, si se quiere, menos importante que los otros estudiados, pues finalmente en Derecho rige el principio de que “las cosas no son por como se llaman sino por su verdadera naturaleza jurídica”. En otras palabras, independientemente de la denominación que tenga, un ingreso será remunerativo luego de analizar su verdadera naturaleza: si es contraprestativo y de libre disposición será remuneración⁽¹³⁾, aun cuando el empleador lo otorgue como una “asignación no remunerativa”.

2.6. Naturaleza alimentaria de la remuneración

La remuneración debe procurar para el trabajador y su familia la satisfacción, cuando menos, de sus necesidades primarias, como la alimentación, entre otras necesidades básicas para su subsistencia. Bienestar material y espiritual, si empleamos la terminología de nuestra Constitución; finalidad para la que el Estado tiene un papel

(13) Hay consenso en los autores sobre la existencia de una presunción de salariedad sobre los ingresos. Al respecto, Jorge Toyama expresa que “si existiera alguna duda sobre los alcances de un concepto que percibe el trabajador, debería privilegiarse por el carácter remunerativo de la misma”. Vide. TOYAMA, Jorge. *Los contratos de trabajo y otras instituciones del Derecho Laboral*. Gaceta Jurídica, Lima, 2008, p. 278.

preponderante en establecer un escenario que estimule y promueva la producción de riqueza⁽¹⁴⁾.

Más allá de ello, la naturaleza alimentaria de la remuneración viene asociada al criterio de inembargabilidad y protección del salario, que constituyen la regla general salvo excepciones taxativamente establecidas y especialmente reguladas.

En efecto, cuando la deuda que el trabajador mantiene con terceros es de naturaleza comercial, civil o de cualquier otra índole distinta a una pensión de alimentos, la regla general es que su remuneración es inembargable. Excepcionalmente podrá embargarse la remuneración y demás ingresos cuando estos superen el equivalente a cinco (5) URP⁽¹⁵⁾, en cuyo caso únicamente el exceso de este límite podrá ser embargado y solo hasta una tercera parte como máximo, según el artículo 648 del Código Procesal Civil.

Contrariamente, en los procesos judiciales de alimentos, los ingresos del trabajador pueden ser embargados hasta el sesenta por ciento (60 %), vale decir, no se sujeta al mismo límite fijado para las deudas de otra naturaleza. En materia de alimentos no es relevante el monto de la remuneración del trabajador ya que podrá ser afectada aun cuando no supere las cinco (5) URP. La afectación de las remuneraciones para garantizar obligaciones alimentarias se hará sobre el total de ingresos del trabajador, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley. Si el trabajador tuviera deudas pendientes con su empleador o descuentos por inasistencias o tardanzas, o incluso otras retenciones judiciales por deudas no alimentarias, primará la retención judicial por alimentos. Aquellos otros descuentos se aplicarán sobre el saldo que resulte luego de esta última retención.

3. INGRESOS DE CARÁCTER REMUNERATIVO

3.1. Generalidades

En el primer capítulo ya hemos analizado la noción y características de la remuneración. Recapitulando, los contratos de trabajo, al igual que los contratos de locación de servicios y de obra, los de agencia, comisión y corretaje, se ocupan de trabajos productivos por cuenta ajena, lo que quiere decir que la persona que va a ser beneficiaria del servicio o se convierte en propietario de la obra producida se encuentra en la obligación de otorgar una retribución como pago por estas labores.

(14) Jorge Toyama opina que “la remuneración no es solamente un elemento esencial del contrato de trabajo sino que constituye un derecho fundamental reconocido por el artículo 24 de la Constitución de 1993. Ciertamente, el artículo 24 de la Constitución, contiene una fórmula de contenido general y de preceptividad o eficacia diferida (o programática) al señalar que el trabajador tiene derecho a una remuneración equitativa y suficiente que procure para él y su familia bienestar material y espiritual”. *Ibidem*, p. 276.

(15) URP son las iniciales de Unidad de Referencia Procesal, y equivale al 10 % de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

3.2. Conceptos remunerativos reconocidos expresamente

Estos conceptos han sido calificados expresamente como remuneración, de acuerdo con normas específicas que regulan sus requisitos y la oportunidad de su otorgamiento. Entre estos conceptos tenemos:

- Los descansos remunerados: remuneración por día de descanso semanal obligatorio, remuneración por feriados y remuneración vacacional (además también debe tomarse en cuenta la retribución otorgada para compensar la reducción de vacaciones).
- La asignación familiar.
- La remuneración percibida por los primeros 20 días de descanso por incapacidad temporal.
- Remuneración percibida por la hora de lactancia.
- Remuneración percibida por licencias: licencias por paternidad, por enfermedad de un familiar directo, por adopción, licencias sindicales entre otras.
- Remuneración por el tiempo en que estuvo despedido el trabajador y que fue declarado nulo.
- Remuneración durante el cierre temporal de establecimientos: por infracciones tributarias, por infracción de la Ley de Delitos Aduaneros, por infracción de las normas de protección al consumidor.
- Remuneración por paralización de labores dispuesta en una inspección de trabajo.
- Remuneraciones por días no laborados por caso fortuito o fuerza mayor, alegados por el empleador, que posteriormente no han podido ser comprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo.

3.3. Conceptos comprendidos dentro de la noción general de remuneración

Si bien expresamente no se ha reconocido la naturaleza remunerativa de los siguientes conceptos, cumplen con las características señaladas por el artículo 6 de la LPCL:

- Gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad.
- Bonificaciones o gratificaciones otorgadas regularmente y de libre disposición.
- Incrementos de remuneración: por afiliación al Sistema Privado de Pensiones, los entregados a los asegurados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones, o para el caso de trabajadores afectos al Fonavi (10 %).
- Remuneración por trabajo en sobretiempo.
- Remuneración por trabajo en horario nocturno.
- Compensación por modificar la fecha de inicio del récord vacacional.

4. INGRESOS DE CARÁCTER NO REMUNERATIVO

4.1. Generalidades

Nuestra legislación laboral permite que los empleadores puedan procurar a sus trabajadores montos extras a la remuneración mensual que estos perciben. Tales montos a pesar de que le permiten al trabajador cubrir –de cierta manera– alguna de sus necesidades y que varios de ellos pueden ser usados por el trabajador a su libre criterio, no son considerados conceptos remunerativos.

Ahora bien, para poder comprobar la naturaleza no remunerativa de estos conceptos debemos remitirnos; primero, al artículo 6 del Decreto Supremo N° 003-97-TR para verificar que no se cumple con las tres particularidades principales: i) contraprestativo; ii) de libre disposición, y iii) que signifique un incremento patrimonial.

En segundo lugar, hay que tomar en cuenta lo establecido en el artículo 7 de la LPCL, al afirmar que no constituyen remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del TUO del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por D.S. N° 001-97-TR (Ley de CTS). Dichos dispositivos indican textualmente lo siguiente:

“Artículo 19.-

No se consideran remuneraciones computables las siguientes:

- a) Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto la bonificación por cierre de pliego;
- b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa;
- c) El costo o valor de las condiciones de trabajo;
- d) La canasta de Navidad o similares;
- e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados;
- f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada;
- g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza. Igualmente,

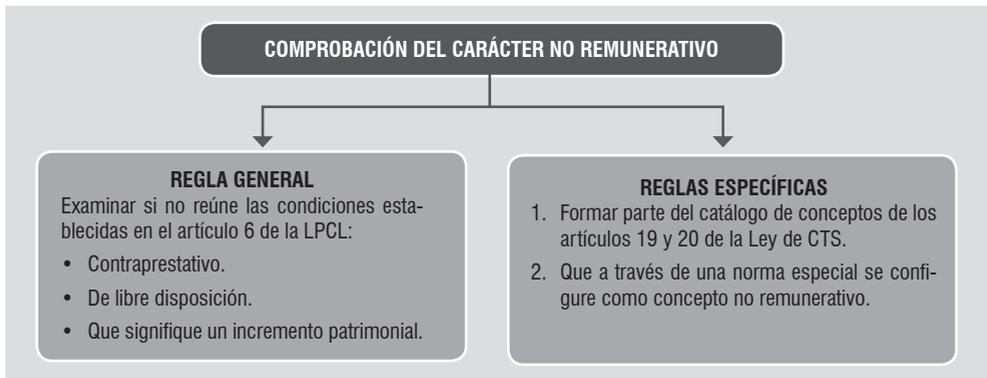
las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva;

- h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia;
- i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y, en general, todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituye beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador;
- j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo, por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal”.

“Artículo 20.-

Tampoco de incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal”.

Por último, habría que confirmar si existe alguna norma específica que determine el carácter no remunerativo.



En esa medida, estos montos no son tomados en cuenta a efectos del cálculo de los beneficios sociales y otros conexos. Asimismo, más allá de este catálogo de conceptos, existen determinados ingresos que puede percibir el trabajador que de manera esencial no constituyen remuneración, a pesar de no contar con una mención normativa específica.

CONCEPTOS NO REMUNERATIVOS	DESCRIPCIÓN	EJEMPLOS
Condiciones de trabajo	Para que el trabajador cumpla con los servicios contratados. Incluye dinero, bienes o servicios. No son de libre disposición	Gastos de representación. Vestuario o uniforme de trabajo. Viáticos. Herramientas de trabajo. Traslado al campo petrolero o minero. Vivienda necesaria para el trabajo.
Valor de transporte o movilidad	Para que el trabajador se traslade de su domicilio al centro de trabajo.	Servicio de taxi o buses. Combustible para autos de la empresa. Pasajes o movilidad diaria.
Gratificación extraordinaria	Entregada ocasionalmente. No guarda relación con la prestación de servicios del trabajador.	Bonificación, gratificación o asignación extraordinaria a título de liberalidad. Bonificaciones por cierre de pliego.
Participación en las utilidades legales o convencionales	Forma de participación en las utilidades de la empresa, sean legales o convencionales	Utilidad legal laboral. (utilidad adicional por netos generales, personales, etc.).
Asignaciones personales o por festividades	Por algún suceso vinculado al trabajador o por festividades de la empresa que se otorgan por convenio colectivo.	Matrimonio. Nacimiento de un hijo. Aniversario de la empresa.
Otros: escolaridad, refrigerio, canasta de Navidad, ración de bienes y prestaciones alimentarias	Prestaciones en cantidad razonable y suficiente para cubrir las necesidades que demanda la prestación del servicio.	Subsidio escolar. <i>Tickets</i> de alimentación. Canastas o pavos de Navidad. Bienes de la empresa para consumo razonable.

Fuente: TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. *El Derecho individual del Trabajo en el Perú. Un enfoque teórico-práctico*. 1ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, enero 2015, p. 310.

4.2. Principales conceptos no remunerativos

a) Gratificaciones, bonificaciones o asignaciones extraordinarias

Las gratificaciones extraordinarias, bonificaciones o asignaciones extraordinarias o cualquier otra denominación que se relacione con el pago que el empleador entrega ocasionalmente y a título de liberalidad, no tienen naturaleza remunerativa; debe entenderse incluidos también los pagos otorgados como resultado de un convenio colectivo, un procedimiento de conciliación o mediación; o como consecuencia de una resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Lo enunciado anterior tiene sustento legal en el artículo 7 de la LPCL, en concordancia con el literal a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

Este tipo de gratificaciones tienen un carácter extraordinario y depende de la liberalidad del empleador, pues su otorgamiento no tiene relación con un hecho producido por el trabajador, ni de los servicios prestados por este.

De esta manera, se prevén dos elementos relevantes: de un lado, su otorgamiento ocasional y, de otro, el carácter “no contraprestativo”. Estamos ante una

suma que se concede con prescindencia de la prestación de servicios; es decir, la gratificación extraordinaria no tiene naturaleza contraprestativa.

Al respecto, es importante hacer algunas precisiones:

- En cuanto a la ocasionalidad de dichas gratificaciones, el pronunciamiento judicial recaído en el Exp. N° 1844-80 ha determinado que estas perderán su naturaleza “extraordinaria” si son otorgadas por más de dos años consecutivos, convirtiéndose en ordinarias desde el tercer reparto⁽¹⁶⁾.
- Tampoco habría que perder de vista que las liberalidades que entrega el empleador de manera unilateral no pueden entenderse como un acto incausado; por el contrario ha de existir una causa. En caso de las gratificaciones extraordinarias el hecho o evento que genera su percepción es extraordinario u ocasional. El contrato de trabajo sirve de marco, pero la causa de atribución es ajena a él, por lo que su carácter siempre será no remunerativo⁽¹⁷⁾.
- Finalmente, compartimos la opinión de Toyama Miyagusuku⁽¹⁸⁾ respecto de que este tipo de gratificaciones no deben de tener relación con los servicios del trabajador. Así, cuando se entrega una gratificación extraordinaria por productividad o logro de metas, estaríamos ante un concepto con carácter contraprestativa (remunerativo).

Ahora bien, una de las diversas modalidades de entrega de bonificaciones es la llamada bonificación por cierre de pliego, la cual viene a ser el monto que el trabajador sindicalizado percibe al final de un procedimiento de negociación colectiva.

b) Participación en las utilidades

La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa tiene carácter constitucional, pues el artículo 29 de la Constitución refiere que el “Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación”.

De modo que, mediante el Decreto Legislativo N° 892 se ha desarrollado este mandato constitucional estableciendo que el empleador cuya actividad empresarial sea generadora de rentas de tercera categoría, que obtiene al final del ejercicio fiscal utilidades y cuente como mínimo con 21 trabajadores tendrá la obligación de repartir estas utilidades entre sus trabajadores.

Ahora bien, cuando la Constitución pregona que el Estado promueve “otras formas de participación”, habilita al empleador para realizar la entrega de

(16) En caso de gratificaciones extraordinarias que se entregan en periodos menores al año, debería aplicarse el mismo criterio.

(17) ARCE, Elmer. Ob. cit., p. 360.

(18) TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Ob. cit., p. 301.

utilidades voluntarias pese a no estar obligado legalmente, sea porque no cuenta con el número mínimo de trabajadores para la configuración de dicha obligación o porque desea repartir un monto mayor de utilidades.

A continuación, desarrollaremos cada una de ellas a efectos de establecer su carácter no remunerativo.

- **Utilidades por mandato legal:** Se regulan por las disposiciones del Decreto Legislativo N° 892; es así que, el artículo 2 señala que los trabajadores de las empresas –mencionadas dentro de dicha norma– participan en las utilidades de las mismas mediante la distribución de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos.

El empleador debe distribuir las utilidades entre los trabajadores dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Vencido dicho plazo y previo requerimiento de pago por escrito, la participación en las utilidades que no se haya entregado genera el interés moratorio conforme a lo establecido por el Decreto Ley N° 25920 o norma que lo sustituya.

- **Utilidades voluntarias:** Estas participaciones suplementarias en las utilidades de las empresas son las sumas que pueden adjudicar las empresas adicional y voluntariamente a sus trabajadores, excediendo así los porcentajes legales establecidos (participación legal). En este sentido, el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 892 admite la posibilidad de que los empleadores puedan proporcionar (separadamente de las participaciones legales) otras participaciones ya sea en virtud de un acto unilateral, un convenio individual o una convención colectiva.

Cabe mencionar que estas pueden o no distribuirse de una forma similar a la de las utilidades legales, siendo en todo caso el empleador quien decide la manera de determinarlas o puede que estas reglas de distribución se fijen a través de convenio colectivo.

Sobre este mismo tema hay que señalar que este tipo de participación en las utilidades es considerada como gasto deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría al igual que la participación de utilidades establecidas por mandato legal.

Por último, hay que puntualizar que **tanto las utilidades legales como las convencionales (voluntarias) que provienen de un acto unilateral del empleador, de un convenio colectivo o de la costumbre, etc., no califican como remuneración.**

c) **Condiciones de trabajo**

Las condiciones de trabajo son aquellos egresos que el empleador asume y entrega a sus trabajadores, ya sean otorgados mediante dinero en efectivo o en especie (bienes o servicios), para el cabal desempeño de sus labores.

Esto implica en puridad que el trabajador no debe emplear los montos o bienes que le han sido proveídos para beneficio propio, sino debe utilizarlos para poder desempeñar sus funciones o (que es lo mismo) para beneficiar al empleador en sus intereses empresariales. En otras palabras, son proporcionados a consecuencia de que son imprescindibles para el cumplimiento de las labores para los cuales han sido contratados o gracias a que facilitan la prestación de servicios de los trabajadores.

De ahí que resultan ser sumas de dinero o bienes que:

- Si bien en concepto son entregadas al trabajador por el empleador, no son recibidas como contraprestación por sus servicios, pues estos montos están destinados a perfeccionar el desarrollo de sus actividades laborales, por lo que no son de libre disposición⁽¹⁹⁾.
- En sentido alguno significan un beneficio económico para el trabajador, toda vez que el pago de tales montos debe suponer una ventaja en su esfera patrimonial.

Por otro lado, hay que tener presente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 054-4-2005 (05/01/2005), la cual puntualiza que las condiciones de trabajo para ser consideradas como tales deben reunir tres requisitos:

REQUISITOS PARA QUE UN MONTO SEA CALIFICADO COMO CONDICIÓN DE TRABAJO
• Deben ser entregadas para el cumplimiento cabal de los fines para los que ha sido concedida;
• Que el monto entregado sea razonable.
• Dicho monto no debe constituir un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

De no satisfacer tales requisitos, se podría especular que se está incrementando el patrimonio del trabajador y consecuentemente habría que gravarlas con las aportaciones y retenciones legales al haberse convertido en conceptos de libre disposición.

Es necesario precisar, además, que nuestra legislación laboral no ha previsto un dispositivo legal que señale taxativamente qué ingresos deben ser considerados como condiciones de trabajo, y que montos no. No obstante ello, de la lectura del literal i) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR podemos advertir algunos ejemplos de condición de trabajo que el legislador ha querido que se tomen en cuenta de modo particular, entre ellos tenemos a la movilidad, los viáticos, los gastos de representación y el vestuario.

(19) Esto en virtud de que –como ya habíamos adelantado– los ingresos de naturaleza remunerativa, al ser parte del patrimonio del trabajador, pueden ser dispuestos por este a su antojo (libre disposición).

Ahora bien, no se trata de una lista cerrada (*numerus clausus*) lo previsto por la norma citada; de hecho, textualmente añade que debe tenerse en cuenta como condición de trabajo, en general, todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Entre los principales conceptos que califican como condición de trabajo tenemos:

i) Vestimenta

Generalmente se trata de los uniformes que el empleador entrega a sus trabajadores para su uso durante la prestación de servicios.

En efecto, existen en el mercado laboral actividades riesgosas por naturaleza que acarrear, en palabras de Mónica Pizarro⁽²⁰⁾, un peligro para la salud o seguridad del trabajador, el cual se vería considerablemente disminuido una vez que el empleador cumpla con sus deberes propios del contrato de trabajo, esto es, que brinde las condiciones de trabajo necesarias en pos de la protección del trabajador y el adecuado desarrollo de su prestación.

De tal manera es obligación del empleador la de asignar las condiciones de trabajo indispensables sin las cuales le sería imposible al trabajador cumplir sus faenas laborales –o podría ejecutarlas pero exponiendo su salud– tiene como fuente a dos deberes inmersos en el contrato laboral; estos son, el deber de buena fe laboral y el deber de protección.

Al respecto, es pertinente acotar que recientemente en nuestro ordenamiento se ha implementado la Ley que dispone medidas preventivas contra los efectos nocivos para la salud por la exposición prolongada a la radiación solar (Ley N° 30102). A través de esta norma, se exige a los empleadores (de entidades públicas o privadas) adoptar las medidas de protección necesarias para proteger a sus trabajadores que estén expuestos de manera prolongada a la radiación solar por la naturaleza del trabajo que realizan⁽²¹⁾. Es así que, al inicio de la relación laboral, el empleador deberá proveerles de los elementos de protección idóneos con la debida capacitación para su adecuado uso; así como de los aditamentos o accesorios de protección solar cuando resulte inevitable la exposición a la radiación solar, como sombreros, gorros, anteojos, entre otros. En consecuencia, tales implementos de protección solar deben ser considerados condiciones de trabajo aunque los deberes de protección y prevención que deben ser considerados por el empleador deriven de un mandato legal y no del contrato laboral.

(20) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 88 y ss.

(21) Actividades laborales al aire libre como de trabajadores rurales, de construcción, navegantes, pescadores, policías, conductores, periodistas, camarógrafos, fotógrafos, carteros, instaladores de paneles publicitarios, anfitriones o anfitrionas de centros de comerciales, tiendas y otros establecimientos, supervisores de transporte terrestre, aéreo, entre otros.

En este orden de ideas, llamaremos condiciones de trabajo a **todos aquellos implementos que le sirven de protección al trabajador** como botas; guantes o manoplas contra agresiones mecánicas (cortes o perforaciones) o químicas (impermeables o resistente a ácidos, disolventes); cascos (antirruído o de protección de cráneo); gafas de seguridad, chalecos, máscaras y/o mascarillas, pantallas faciales (para soldar, por ejemplo); orejeras de seguridad; trajes integrales de protección especial contra agresivos químicos, trajes ignífugos e incombustibles (contra altas temperaturas, elaborados en cuero, tejidos aluminados o fibras especiales); uniformes de hule o contra condiciones climáticas adversas no extremas como capas de lluvia, entre otros.

Por otra parte, cuando afirmábamos que las condiciones de trabajo pueden ser suministradas también para satisfacer a los intereses del empleador, nos referíamos a las situaciones laborales en donde las entidades empleadoras facilitan uniformes (por ejemplo; terno, camisa y corbata, para varones y chaleco, blusa y falda, para damas) a sus trabajadores administrativos.

Como se puede observar, dichos uniformes no son idóneos para la protección de la salud o seguridad del trabajador; más bien, **tienden a satisfacer una necesidad o interés del empleador** (que obviamente no debe ni puede ser de cargo del trabajador), en el caso del ejemplo, el interés se ve reflejado en la imagen o identidad empresarial que el empleador quiere proyectar. Aunque dicha vestimenta no sea necesaria para el adecuado cumplimiento de las labores del trabajador, sí facilita la cabal prestación de sus servicios. En estos casos, la obligación de entrega de condiciones de trabajo no emanará de los deberes del contrato de trabajo. Por lo tanto, aquí dicha obligación será determinada expresamente por las partes (empleador/trabajador) o puede derivarse de una fuente distinta del contrato, como podría ser un convenio colectivo, la costumbre o la normativa estatal⁽²²⁾.

Una circunstancia distinta resultaría si el empleador desea entregar la vestimenta como ternos, blusas o corbatas a los trabajadores de limpieza o de almacén con el objeto de que sean utilizadas en las fiestas o reuniones conmemorativas de la empresa. Bajo esta situación, **tal entrega no debe estimarse como una condición de trabajo por cuanto el valor de la vestimenta significaría una ventaja patrimonial para el trabajador**, pues esto le representa un ahorro en la adquisición de vestimenta. Igualmente, el uso de este uniforme no guarda relación con las funciones características de dicho personal, en consecuencia, su otorgamiento sería prescindible o no facilitaría el desempeño de las labores del trabajador. Por lo tanto, más que una condición de trabajo se trataría de una liberalidad del empleador, es decir, que este los distribuye por un motivo desvinculado de la prestación de servicios.

(22) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 88 y ss.

ii) Viáticos

Se denominan así a todas aquellas sumas dinerarias que tienen por finalidad **cubrir los gastos de alimentación, hospedaje y movilidad (hacia y desde el lugar de embarque como la movilidad utilizada para el desplazamiento local) del trabajador que ejecutará la prestación de servicios en lugar distinto a su centro de trabajo.** Es decir, la entrega de viáticos se da obligatoriamente cuando la prestación es ejecutada fuera de la localidad donde se ubica el centro de labores del trabajador comisionado; igualmente, implicará que este pernocte en el lugar de destino mientras dure la comisión.

Como se puede observar, la razón de ser de este tipo de condiciones de trabajo es solventar los costos de alimentación, alojamiento y el traslado con motivo del desempeño de las labores del empleado, siempre que para este efecto tengan que ausentarse temporalmente fuera de su sede habitual de trabajo.

Si nos remitimos a las normas tributarias podemos notar que el artículo 37 (literal r), segundo párrafo) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala que los viáticos comprenden gastos de alojamiento, alimentación y movilidad. De modo que, según lo estipulado por la LIR dentro de este concepto no se abarca a los gastos por la compra de pasajes ya sean aéreos, terrestres o marítimos, tasas de embarque, flete, entre otros.

En el mismo sentido, dentro del Sector Público, se catalogan a los viáticos –pagados a los funcionarios y /o servidores públicos que realizan comisiones de servicios al interior del país o al extranjero como una forma de desplazamiento de personal previsto en el artículo 83 del Reglamento del D. Leg. N° 276– como gastos públicos que tienen una partida específica.

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, consideramos que –en el régimen privado– para efectos prácticos, se deben situar en esta categoría, además de los gastos por alimentación, hospedaje y movilidad dentro del lugar de destino, a los gastos de viaje por concepto de transporte, o sea el costo de los pasajes (boletos o *tickets*) de avión, bus u otros medios de transporte aéreo, terrestre o marítimo. Esto en razón de que su inclusión o exclusión dentro de esta categoría (viáticos) no tendría mayor relevancia laboral; ya que, igualmente no son ingresos remunerativos pues no importan una ventaja patrimonial para el trabajador. Asimismo, para efectos tributarios, de todos modos tales importes, denominados o no como viáticos, son considerados como gastos deducibles para el cálculo del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría cuando se hayan sustentado debidamente.

Para finalizar este tema, resulta interesante mencionar que en Colombia el Código Sustantivo del Trabajo (artículo 130) distingue entre viáticos permanentes y accidentales:

- Los primeros, constituyen salario en aquella parte destinada a proporcionar manutención y alojamiento al trabajador pero no solo en lo que tenga por fin proporcionar el transporte o los gastos de representación.
- En cuanto a los segundos, tal texto normativo refiere que son aquellos que solo se dan con motivo de un requerimiento extraordinario, no habitual o poco frecuente.

Desde esta perspectiva, opinamos que cuando se trate de trabajadores como agentes viajeros, pilotos de aviación, azafatas u otros con similar prestación de servicios, tales viáticos asignados tienen carácter permanente, pues sus labores también lo son de ahí que deberían considerarse como parte de su remuneración.

iii) Vivienda

Será condición de trabajo **cuando es necesario el otorgamiento de una casa o el pago del alquiler de esta para que la habite el trabajador**, a fin de que desempeñe sus funciones en forma satisfactoria.

Podemos identificar en este supuesto la casa que se otorga a un trabajador que se le ha trasladado temporalmente a una zona geográfica (donde es difícil conseguir alojamiento) distante a su lugar de residencia o su centro de trabajo habitual para que cumpla determinado servicio de interés de la empresa.

Por lo tanto, la casa que se otorga a los trabajadores mineros en los campamentos mineros tendría la calidad de condición de trabajo. Sin embargo, podría presentarse algún problema cuando el traslado temporal se prolonga en el tiempo o cuando se evidencie que el traslado se dispone con carácter permanente o definitivo.

Entonces, si el trabajador cambia su residencia habitual a causa de que su traslado se ha convertido en permanente o porque tuvo esta naturaleza desde el mismo momento en que se ordenó, la vivienda debe entenderse como un concepto remunerativo y no como una condición de trabajo.

Sin embargo, merece especial atención aquellos supuestos en donde se contrata a un trabajador extranjero para que ejecute sus servicios en territorio peruano; lo que acarrea que el empleador tenga que proporcionarle una vivienda donde pueda alojarse. En relación con esta cuestión, Jorge Toyama⁽²³⁾ señala que existe una zona gris de difícil determinación en la cual los límites entre las remuneraciones y las condiciones de trabajo no son nada claros. Puesto que, cuando la vivienda es proporcionada a un trabajador extranjero, las normas tributarias establecen que los tres primeros meses

(23) TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. Ob. cit., p. 294.

de residencia en el Perú no son rentas, luego de transcurrido este lapso de tiempo la vivienda califica como renta de quinta categoría de cargo del trabajador extranjero.

Aun así, para efectos laborales los elementos que ayudarían a determinar si se trata o no de una condición de trabajo son la necesidad, razonabilidad y proporcionalidad o la temporalidad, el tipo de actividad realizada, las funciones del trabajador, entre otros.

iv) Movilidades

Cuando la movilidad resulta necesaria para el cabal desempeño de funciones del trabajador se trata de una condición de trabajo. Así, tendrá esta calidad la movilidad que se entrega al trabajador para trasladarse de la ciudad al campamento minero o petrolero ubicado en una zona de difícil acceso o la movilidad brindada a los visitadores médicos, a los mensajeros, o a los vendedores.

También se considera movilidad el pago de la gasolina de los trabajadores que tengan que transportarse en auto, sea de la empresa o propio, para prestar sus servicios al empleador.

O puede que, a través de una contratación de vehículos, que la empresa disponga el traslado del trabajador de un lado a otro con el objeto de ejecutar las labores indicadas por el empleador. En virtud de esto, podemos advertir, que no necesariamente, las condiciones de trabajo van a ser otorgadas directamente por el empleador sino que lo puede ser mediante un tercero o por medio de un reembolso al propio trabajador cuando este asume el valor de la movilidad (o las condiciones de trabajo, en general).

De no efectuarse el reembolso, el empleador habrá incurrido en la figura del enriquecimiento sin causa, la cual se encuentra proscrita en nuestro ordenamiento jurídico mediante el artículo 1954 del Código Civil⁽²⁴⁾.

v) Gastos de representación

Los gastos de representación se otorgan para el fortalecimiento de la imagen de la empresa y de sus profesionales para obtener un beneficio comercial. Esta última premisa corrobora la nota característica de las condiciones de trabajo: facilitan el desempeño de los servicios del trabajador, pero siempre tienden a satisfacer una necesidad o interés del empleador. Dicho de otro modo, el otorgamiento de estos conceptos tiene por fin que el trabajador

(24) Código Civil
"Artículo 1954.-

Aquel que se enriquece indebidamente a expensas de otro está obligado a indemnizarlo".

cuenta con las condiciones adecuadas para representar a la empresa fuera de sus oficinas o mejorar su imagen en el mercado.

En ese orden de ideas, los gastos de representación son suministrados –la mayoría de veces– a los empleados del área de ventas al estar en contacto directo con los clientes de la empresa. También pueden ser asignados a los gerentes, administradores, directivos o ejecutivos de altos cargos de la empresa.

Así, pueden catalogarse como gastos de representación: El costo de un desayuno o cena de trabajo con clientes de la empresa, los regalos a clientes como la entrega de portalápices, un portafolio, una cartera, un reloj, un artefacto eléctrico, una botella de licor, entre otros. Igualmente, también tienen esta categoría los montos que se brindan al trabajador (comúnmente al trabajador de dirección) como invitaciones a comidas y cenas con clientes, regalos y obsequios de empresa dirigidos a clientes y proveedores, entradas al cine, teatro, parques de ocio y otros espectáculos, cuidados estéticos o de bienestar personal como masajes, tratamientos, relax, yoga, *spa*, etc.

Cabe precisar que tales gastos deberán contar con un sustento adecuado, es decir, que el trabajador deberá rendir cuentas a través de los comprobantes de pago pertinentes; de lo contrario, se consideran como conceptos de libre disponibilidad y se entenderán que tienen naturaleza remunerativa.

vi) Alimentación

Al tratar sobre los conceptos remunerativos, indicamos que el artículo 6 de la LPCL determina que constituye remuneración para todo efecto legal “las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa”.

De modo que la provisión de la alimentación con dichas características deberá ser considerada como remuneración computable para el cálculo de beneficios laborales y se encontrarán afectas a todo tipo de aportaciones, contribuciones sociales e impuestos. Sin embargo, en la práctica podemos encontrar algunos supuestos en los que, si bien nos hallamos frente a una alimentación principal, esta no tiene carácter remunerativo; este es el caso de la alimentación como condición de trabajo.

Es por ello, que el artículo 7 de la LPCL prevé que no constituye remuneración para ningún efecto legal, los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 de la Ley de CTS. Específicamente, el inciso j) del referido artículo 19 dispone que aquella alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo, por ser indispensable para la prestación de servicios, no será considerada remuneración (disposición que es reiterada por el artículo 20 del D. S. N° 001-97-TR).

De ahí que cuando la alimentación resulta indispensable para el cumplimiento cabal de las funciones del trabajador se trata de condición de trabajo. Esto sucede, por ejemplo, cuando por el difícil acceso al centro de trabajo también es complicado que los trabajadores encuentren algún lugar cercano de donde puedan proveerse de los alimentos (desayuno, almuerzo o comida) necesarios en su horario de refrigerio. Así, imaginemos un campamento minero ubicado en una localidad a 5000 metros sobre el nivel del mar, donde no hay un lugar público donde el trabajador pueda alimentarse; en este caso, la alimentación sería una condición indispensable que deberá ser provista por el empleador.

NOTA DE INTERÉS

En la RTF N° 3198-1-2010 (25/03/2010) se analiza un caso similar al mencionado anteriormente, señalándose que, en tales circunstancias, el empleador debe aportar los elementos probatorios necesarios a fin de demostrar que su otorgamiento hubiera sido indispensable para el desempeño de los trabajadores según las características en las que estas fueron prestadas o los lugares en las que se desarrollaron. Añade que si bien la lejanía de la obra o la inexistencia de un centro poblado cercano pueden justificar que determinados gastos califiquen como condición de trabajo, ello debe ser debidamente acreditado por el empleador.

Otro caso se verifica cuando las empresas constructoras les otorgan a los trabajadores del régimen de construcción civil un refrigerio que consistirá en 2 sándwiches y $\frac{1}{4}$ de litro de leche cuando estos laboren en los turnos corridos, ello de conformidad con las Resoluciones Ministeriales N° 480-64-TR y N° 072-67-TR.

Del párrafo anterior, observamos que la obligación de otorgar dichos alimentos como condición de trabajo fluye de una fuente distinta del contrato, pues son las normas imperativas del Estado (resoluciones ministeriales) las que constriñen al empleador.

Por otra parte, en nuestro medio existen convenios colectivos en los que se establece la entrega de alimentos como latas o cajas de leche para sus trabajadores del sector minero debido a que trabajan en contacto con insumos tóxicos; en todo caso se trata de una condición de trabajo vinculado a normas de seguridad y salud en el trabajo. También será condición de trabajo la alimentación que reciben los futbolistas profesionales en el marco de la Ley que regula la relación laboral de estos con los clubes deportivos, la cual obliga a estos clubes a suministrar raciones alimentarias convenientemente balanceadas durante las concentraciones previas a la competencia⁽²⁵⁾.

(25) Ley N° 26566

“Artículo 8.-

Son deberes especiales de los clubes: (...) b. Proporcionar al futbolista que permanezca en las concentraciones previas a la competencia cuatro o más horas en el club o centro de entrenamiento, raciones alimentarias convenientemente balanceadas”.

vii) Otros conceptos considerados como condición de trabajo

Se trata de aquellos elementos o herramientas que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de la prestación de sus servicios, por lo que dichos instrumentos también serán condiciones de trabajo.

Como hemos señalado es un deber del empleador derivado del contrato –o de otras fuentes del Derecho Laboral– el proporcionar las condiciones de trabajo necesarias para las actividades laborales desempeñadas por el trabajador. Dicha obligación no exige necesariamente la entrega directa de las herramientas, basta que estas sean de propiedad del trabajador con la respectiva retribución por el uso y desgaste de estas. Para tales supuestos, el empleador debería estar obligado a pagar una cantidad destinada a impedir el deterioro del bien⁽²⁶⁾. De esa manera, puede a través de una bonificación (pactada en el contrato o en un convenio individual) reembolsar el desgaste de la herramienta propiedad del trabajador.

NOTA DE INTERÉS

La bonificación mencionada vendría a ser una condición de trabajo, tal como lo señala el Tribunal Fiscal en la RTF N° 37-3-97 (28/01/1997) fijando que “(...) la naturaleza de la bonificación por desgaste de herramientas, incursiona en los conceptos citados por el artículo 19 del Decreto Legislativo N° 650, toda vez que su pago tiene como objeto que los trabajadores de construcción civil puedan reponer o mejorar sus herramientas de trabajo para continuar realizando su labor, con lo cual las sumas entregadas no son de libre disposición, sino destinadas a un fin específico (...)”.

Igualmente, serán condiciones de trabajo el pago de un teléfono celular para que los trabajadores, según la naturaleza de sus servicios, se encuentren comunicados; así como la entrega de una computadora portátil a trabajadores de confianza o de dirección, etc.

A la par, se puede decir que esta especie comprende también la entrega de bloqueadores en cumplimiento del deber de protección establecido en la Ley N° 30102 (la cual ha sido analizada líneas arriba) y lo dispuesto mediante Convenio Colectivo de Construcción Civil 2012-2013, según el cual, los empleadores que contraten a trabajadores de este régimen laboral estarán en la obligación de implementar dispensadores de protección solar en las obras que se ejecuten en verano o en zonas de clima soleado.

viii) Movilidad supeditada a la asistencia al centro de trabajo y que cubre el traslado (transporte)

Antes que nada, es preciso distinguir este concepto de la movilidad considerada como condición de trabajo; de hecho, el transporte se diferencia de la condición de trabajo sobre todo porque este no se otorga para que el

(26) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 89.

trabajador ejecute a cabalidad la prestación de sus servicios o para satisfacer algún interés particular del empleador. Más bien, el empleador brinda el transporte para que el trabajador pueda desplazarse desde su domicilio hasta su centro de trabajo y viceversa. De suerte que, **el propósito de la entrega de estas sumas será asegurar la asistencia del empleador al centro de trabajo, las cuales deben ser razonables y cubrir el traslado.**

En esta línea, Elmer Arce señala que “en el caso de la movilidad (como condición de trabajo), los gastos se hacen durante la jornada de trabajo”. En el caso del valor del transporte comenta: “Por estar fuera de la jornada de trabajo, es evidente que no estamos ante una condición de trabajo, sino ante una compensación de gastos o de tiempo en que incurre el trabajador al momento de trasladarse a su centro de trabajo”⁽²⁷⁾.

Por consiguiente, la movilidad o el transporte **no es un concepto de libre disposición pues está supeditado a la asistencia al centro laboral y no puede exceder el costo del traslado.** De no cumplirse estas dos últimas particularidades, el transporte se entenderá como de naturaleza remunerativa.

Partiendo de estas consideraciones, tenemos que el valor del transporte puede darse en diversas modalidades como cuando la entidad empleadora dispone de un ómnibus o varios, el cual puede ser de propiedad de la empresa o de un tercero⁽²⁸⁾, para el traslado de los trabajadores. Además, este concepto puede proporcionarse a través de pasajes, servicios de taxi, vehículos de transporte público o mediante vales por consumo de gasolina para abastecer los automóviles de propiedad trabajadores o los que la empresa les ha facilitado.

De esta manera, este concepto puede ser otorgado como una suma de dinero para que cada trabajador cubra sus gastos de transporte. De modo similar, el empleador puede disponer un bus para el desplazamiento de sus trabajadores cubriendo un único costo por todos ellos. Sobre esto último, se puede observar que no es posible determinar *a priori* que porción de ese costo beneficia a cada trabajador. En consecuencia, si el empleador no sabe cuánto recibirá cada trabajador por este beneficio, no es posible sostener que lleve a cabo dicho pago con ánimo de retribuir la puesta a disposición del trabajo que recibe⁽²⁹⁾. En otras palabras, el carácter no remunerativo de esta modalidad de entrega del transporte se refuerza debido a la dificultad que tiene el empleador para delimitar el gasto individual que hará por cada trabajador, hecho que hace presumir que el pago no se proporciona como compensación de la prestación de servicios del trabajador.

(27) MATORRAS DIAZ-CANEJA, A., citado por ARCE, Elmer. Ob. cit., p. 357.

(28) TOYAMA, Jorge. Ob. cit., p. 299.

(29) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 117.

A manera de conclusión, se puede apuntar que el valor de la movilidad supeditada a la asistencia al centro de trabajo no debe ser utilizada para otra finalidad distinta a la asistencia, pues esta no es de libre disposición del trabajador. Por otro lado, es necesario también que sea concedida en forma razonable, de modo tal que no exceda el costo del traslado. Sobre esto último, se recomienda no asignar como valor del transporte montos muy elevados (de lo contrario sería un indicio de encubrimiento de montos que son remunerativos en realidad). Por tal motivo, un aspecto a considerar para el otorgamiento de esta suma es que **sea calculado sobre la base de lo que el trabajador gastaría (de acuerdo al valor del mercado) en desplazarse desde su domicilio hasta su centro de trabajo** teniendo en cuenta el medio de transporte a utilizar (servicio de taxi o transporte público, por ejemplo), la distancia entre el domicilio y el centro de trabajo, entre otros.

ix) Canasta de Navidad o similares

En nuestro medio, es casi tradicional que en el mes de diciembre de cada año algunas entidades empleadoras propicien la entrega de una canasta que contiene usualmente productos alimenticios de primera necesidad por motivo de la celebración de las fiestas navideñas. Por tal motivo, la característica principal de estos conceptos será que son proporcionados en el mes de diciembre (no puede ser otorgado en otros meses del año) a todos los trabajadores de la empresa sin excepción.

El valor de la canasta navideña entonces no constituirá un concepto remunerativo puesto que es proporcionada por un acto de liberalidad del empleador por cuanto este no se encuentra obligado⁽³⁰⁾ a realizar su entrega, ni mucho menos se trata de una contraprestación por el servicio prestado por el trabajador, ya que sería resultado de la festividad que se celebra en dicha fecha. En la medida que es consecuencia de una liberalidad o dádiva del empleador, la entrega de este beneficio debe fundamentarse en una causa específica (ello es importante en función del carácter excepcional de las entregas gratuitas en el Derecho del Trabajo⁽³¹⁾).

Igualmente estaría excluido (no tiene carácter remunerativo) todo monto dinerario módico que el empresario entregue a su trabajador por esta causa (conmemoración de la Navidad) como vienen a ser los vales para la adquisición del pavo –u otra ave o animal de granja– para la cena de navidad, por cuanto no se retribuye la prestación personal en estricto.

(30) Al menos no existen en el ordenamiento jurídico legal de nuestro país una norma que demande al empleador tal obligación.

(31) ARCE, Elmer. Ob. cit., p. 360.

x) **Asignación o bonificación por educación**

La asignación o bonificación por educación es aquel **monto dinerario que el empresario concede a sus trabajadores con la finalidad de apoyarlos en los gastos escolares de sus hijos o como una ayuda económica para aquellos trabajadores que deseen seguir cursos de especialización, capacitación o actualización.** Esto en concordancia con el artículo 7 del Reglamento de la Ley de CTS, aprobado por D.S. N° 004-97-TR.

Luego, no importa si la asignación por educación beneficiará solamente al trabajador o también a sus hijos, en la medida que en todos los casos su naturaleza no será remunerativa.

Así, observamos que estas asignaciones o bonificaciones pueden ser entregadas mediante dos modalidades:

- En la primera, el empleador procurará el pago de este concepto como ayuda financiera para aquellos trabajadores que mantienen hijos en edad escolar de sus hijos, ya sea que estos cursen estudios de edad preescolar, escolar, superiores, técnicos o universitarios.

En ese sentido la asignación por educación puede comprender el costo del derecho de matrícula, pensiones, uniformes, útiles o libros escolares y otros de naturaleza similar.

- La otra modalidad de entrega será como un beneficio económico a los trabajadores que quieran especializarse profesionalmente (o cualquier capacitación de interés del trabajador) siguiendo cursos de especialización como diplomados o maestrías.

Sobre este punto, debemos puntualizar que existen algunos supuestos en los que el empleador financia la capacitación del trabajador en cursos de especialización que van a repercutir directamente en la mejora del desempeño de su prestación de servicio o puede que el costo de tal capacitación sea entregado al trabajador con cargo a rendir cuentas del pago efectuado.

En ambos casos la suma que se destina para la capacitación sería una condición de trabajo, pues se identifica más con la necesidad de satisfacer un interés empresarial que el interés personal del trabajador, aun cuando también signifique un beneficio para este último⁽³²⁾.

Por otra parte, la oportunidad de pago de estas bonificaciones en la primera modalidad será sobre todo en los meses de febrero o marzo, meses en los que usualmente se efectúa la matrícula escolar. En el segundo caso depende

(32) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 120.

de lo que se haya pactado en el convenio celebrado con el trabajador, así puede otorgarse una sola vez en el año, o bien en forma mensual, o establecerse cualquier otra periodicidad.

Finalmente, esta bonificación o asignación por educación tendrá que ser otorgada por una suma razonable o sino será considerado como un concepto remunerativo por no estar correctamente sustentado.

xi) Asignación o bonificación por cumpleaños, matrimonio o análogos

Al igual que sucede con la asignación por educación o la canasta navideña, **este tipo de bonificaciones o asignaciones son otorgadas al trabajador a causa de un motivo o evento especial.** Dichos motivos pueden ser determinadas fechas de relevancia personal del trabajador como su cumpleaños, matrimonio, el nacimiento de sus hijos u otros eventos de similar naturaleza como por el bautizo de sus hijos o su aniversario de bodas. Igualmente, podemos mencionar aquellas bonificaciones concedidas como resultado del suceso de ciertos hechos lamentables o contingencias para el trabajador como el fallecimiento de algún familiar directo como sus padres, su cónyuge o sus hijos.

Según lo estipulado en el literal g) del artículo 19 de la Ley de CTS estas asignaciones personales, del trabajador o de sus familiares, se pueden otorgar siempre y cuando ocurra el hecho festivo o fúnebre y en la oportunidad respectiva.

También serán incluidos los montos proporcionados por el empleador en virtud de determinadas festividades siempre que resulten de una negociación colectiva (como el aniversario de la empresa). Estas serían asignaciones generales cuya entrega se supedita a la existencia de un convenio colectivo⁽³³⁾.

xii) Bienes de la producción de la empresa

En algunas ocasiones, el empleador hace entrega a sus trabajadores de productos creados o elaborados por la actividad económica de la empresa; es decir, bienes de su propia producción que no tendrán naturaleza remunerativa si dicha entrega comprende una cantidad razonable para el consumo directo del trabajador y el de su familia. Por lo tanto, es necesario fijar límites máximos para el otorgamiento de dichos bienes; pues de no ser así, tal beneficio tendrá naturaleza remunerativa.

Bajo ese contexto son, usualmente, las empresas cuyo giro de negocio es la comercialización o producción de bienes alimenticios u otros de primera necesidad las que proporcionan bienes de la propia empresa.

(33) TOYAMA, Jorge. Ob. cit., p. 304.

Al respecto, Jorge Toyama manifiesta que “se podría incluir dentro de lo razonable aquellos bienes que la empresa comercia en el mercado, aun cuando no sean producidos por ella”⁽³⁴⁾. Siendo que pueden incluirse dentro de esta categoría los bienes o servicios que el empleador comercializa (cuando se trata de una empresa cuya actividad no es industrial).

No obstante, compartimos la idea de Luis Quiroz⁽³⁵⁾, al señalar que cuando se trata de empleadores cuya actividad económica no sea la producción de un bien sino la generación de un servicio, podríamos valernos del mismo criterio, siendo posible que el empleador pueda facilitar la prestación de un servicio a sus trabajadores, el cual no tendrá naturaleza remunerativa.

d) Otros conceptos no remunerativos

i) Bonificación extraordinaria (Ley N° 30334)

Se debe entender por bonificación extraordinaria al monto que el empleador otorga en favor del trabajador, el cual es equivalente al aporte al Seguro Social de Salud (EsSalud) que hubiese correspondido efectuar el empleador por concepto de gratificaciones de Fiestas Patrias o Navidad. El carácter no remunerativo de este concepto está determinado por la Ley N° 30334 indicando además que dicha bonificación es de carácter temporal, no remunerativo ni pensionable.

Por otro lado, dicha norma dispone que este concepto deberá pagarse al trabajador en la misma oportunidad en que se abone la gratificación correspondiente. Asimismo, en caso de cese del trabajador, la mencionada bonificación debe pagarse junto con la gratificación proporcional respectiva.

Es de suma importancia mencionar que la bonificación extraordinaria solo se encuentra afecta al impuesto a la renta de quinta categoría; en consecuencia estaría inafecta a las aportaciones a EsSalud y al Sistema Público o Privado de Pensiones (ONP o AFP).

ii) Indemnizaciones

En general, en el ámbito laboral, el otorgamiento de una indemnización tiene por objeto la reparación de un daño causado al trabajador; de modo tal que es imposible que dichas indemnizaciones puedan ser pensadas como un ingreso remunerativo para el trabajador. Esto se debe a que la remuneración tiene como intención primordial la contraprestación de los servicios prestados por el trabajador.

(34) Citado por PIZARRO, Mónica. Ob. cit. p. 165.

(35) QUIROZ ESLADO, Luis. *Movilidad, asignación por educación y otros conceptos no remunerativos*. Gaceta Jurídica, Lima, 2013, p. 49.

De modo tal que, al contrario de lo que ocurre con la remuneración, la causa de la indemnización no es el intercambio de prestaciones entre las partes (de la relación laboral); sino la ocurrencia de un evento dañino frente al cual las normas legales sobre responsabilidad civil o laboral o los acuerdos que acompañan al contrato, pactados individual o colectivamente, imponen la obligación de abonar una reparación. Por consiguiente, el pago de estas indemnizaciones no tiene naturaleza remunerativa y no estará afecta a las aportaciones o contribuciones de ley ni a la Renta de Quinta Categoría.

A continuación, desarrollaremos alguna de las modalidades de indemnización que podemos encontrar en la legislación laboral:

a) Indemnización por vacaciones no gozadas (artículo 23 del Decreto Legislativo N° 713)

Esta indemnización es entregada por el empleador al trabajador, en el supuesto de que este último no haya disfrutado de su descanso vacacional dentro de los 12 meses a aquel que adquiere el derecho a goce de vacaciones por treinta (30) días naturales.

Este pago indemnizatorio será equivalente a una remuneración mensual del trabajador que para todo efecto será la que se encuentre percibiendo el trabajador en la oportunidad en que se efectúe el pago.

Cabe mencionar que esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo.

b) Indemnización por la retención indebida de CTS (artículo 52 del Decreto Supremo N° 001-97-TR)

La finalidad principal de este tipo de indemnización es compensar el perjuicio originado por retenciones de Compensación por Tiempo de Servicios que no están autorizadas o no están acordes con la ley; correspondiéndole al trabajador el pago de los días en que quedó impedido de disponer de su CTS.

c) Indemnización por despido arbitrario u actos de hostilidad del empleador (artículos 34 y 38 del Decreto Supremo N° 003-97-TR)

Esta indemnización se da en el caso de que un trabajador ha sido cesado por un acto unilateral del empleador sin que este posea una causa justa para el despido, o que dicha causa no se haya podido demostrar; también le corresponderá una indemnización de este tipo al trabajador hostilizado que opta por darse por despedido.

Ahora bien, el monto de la indemnización por despido arbitrario depende del régimen laboral al que pertenece el trabajador y el tipo de contratación que este tiene:

	CONTRATO A TIEMPO DETERMINADO	CONTRATO A TIEMPO INDETERMINADO
RÉGIMEN GENERAL LABORAL	1 ½ remuneración mensual por cada mes dejado de laborar hasta el fin del contrato, con el límite de 12 remuneraciones.	1 ½ remuneración mensual por cada año de servicios, hasta 12 remuneraciones.
PEQUEÑA EMPRESA	20 remuneraciones diarias por cada mes dejado de laborar hasta el fin del contrato, con el límite de 120 remuneraciones.	20 remuneraciones diarias por cada año de servicios, hasta 120 remuneraciones.
MICROEMPRESA	10 remuneraciones diarias por cada mes dejado de laborar hasta el fin del contrato, con el límite de 90 remuneraciones.	10 remuneraciones diarias por cada año de servicios, hasta 90 remuneraciones.

d) Indemnización por incumplir con reincorporar a un trabajador cesado en un procedimiento colectivo (artículo 52 del Decreto Supremo N° 003-97-TR)

Este es el monto que el empleador debe abonar en caso de que no le otorgue la preferencia para la readmisión en el empleo a aquellos trabajadores que fueron cesados en virtud de un procedimiento de cese colectivo.

e) Indemnización por efectuar horas extras por imposición del trabajador (artículo 9 del Decreto Supremo N° 007-2002-TR)

En caso de que el empleador hubiese impuesto horas de trabajo en sobretiempo procederá el pago de una indemnización equivalente al 100 % del valor de la hora extra. Sin perjuicio, de las sanciones administrativas a que hubiere lugar.

iii) Seguro de Vida Ley (Decreto Ley N° 688)

De conformidad con el Decreto Legislativo N° 688, el empleador tiene como obligación contratar un seguro de vida y pagar las primas correspondientes en beneficio de su trabajador, ya sea que se trate de un obrero u empleado, que haya cumplido 4 años de servicio para él, sean estos ininterrumpidos o acumulativos (en caso de reingreso); no obstante, el empleador queda facultado de tomar dicho seguro a los tres (3) meses de servicios del trabajador.

Es así que, mediante el seguro de vida se busca indemnizar a los familiares directos de los trabajadores que fallecen durante la relación laboral o a los propios trabajadores que quedan en estado de invalidez permanente y total. En razón de ello, podemos colegir que este pago asumido por el empleador por mandato legal, no tiene por fin compensar al trabajador por

la prestación de sus servicios; sino que se destina a la prevención de alguna contingencia que este sufra y que no le permita seguir laborando o resarcir a sus familiares en caso de que fallezca.

En ese sentido, dicho concepto no tiene naturaleza remunerativa y se encontrará exento del pago de contribuciones, aportaciones a EsSalud, ONP o AFP y la renta de quinta categoría; así como tampoco debe ser considerado para el pago de beneficios sociales.

Por otro lado, el reglamento de dicha norma, el Decreto Supremo N° 003-2011-TR, dispone que en caso de verificarse el incumplimiento en la contratación del seguro de vida, no mantenerla vigente o no pagar oportunamente la prima a favor de los trabajadores, se impondrán las sanciones administrativas correspondientes, de conformidad con la Ley N° 28806, Ley General de Inspección del Trabajo, y su Reglamento, el Decreto Supremo N° 019-2006-TR.

iv) Recargo al consumo (Quinta Disposición Complementaria del Decreto Ley N° 25988)

Acorde con la Quinta Disposición Complementaria del Decreto Ley N° 25988, nos podemos dar una idea de lo que es el recargo al consumo, pues dicha disposición señala que **los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas y bebidas en acuerdo con sus trabajadores, podrán fijar un recargo al consumo no mayor al 13 % del valor de los servicios que prestan.**

Dicho recargo (si fuera el caso) será abonado por los usuarios del servicio en la forma y modo que cada establecimiento fije. Asimismo, dicha disposición indica el carácter no remunerativo de este concepto señalando que este no estará afecto a las contribuciones de Seguridad Social, ni afecto a indemnización, beneficios laborales o compensación alguna.

En tanto que el pago de este concepto no es abonado directamente por el empleador sino por los usuarios de los mencionados establecimientos (terceros que utilizan los servicios del empleador) no son remunerativos. Hay que agregar que la misma norma que lo regula señala su naturaleza no remunerativa⁽³⁶⁾.

Así, el recargo al consumo podría aplicarse por todo servicio prestado de alojamiento y consumo incluyendo los servicios afines ejecutados directamente por el trabajador como lavandería, telefonía, peluquería, estacionamiento, entre otros.

(36) TOYAMA, Jorge. Ob. cit., p 293.

v) Refrigerio que no es alimentación principal (artículo 5 del Decreto Supremo N° 004-97-TR)

El refrigerio es aquel alimento que no reúne las particularidades de una alimentación principal; es decir, que por su calidad, cantidad u oportunidad no sustituye a la alimentación principal (al desayuno, almuerzo o cena).

En ese sentido, si el empleador suele proporcionar un ligero alimento (distinto de la alimentación principal) con el propósito de que los trabajadores puedan reparar fuerzas o energías desgastadas durante la jornada laboral.

Entonces dicho alimento no será considerado como remuneración para ningún efecto legal (salvo para el caso de las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría) siempre que no reemplace a una comida principal; esto es, que el monto asignado como refrigerio no puede ser superior o igual al valor un desayuno, almuerzo o comida (alimentación principal). Pues de ser así, debe ser entendido como un monto remunerativo.

vi) Prestaciones económicas otorgadas por EsSalud

Si un trabajador sufre algún acontecimiento que perjudica su salud, se derive de una enfermedad o accidente o si la trabajadora se halla dentro del periodo de pre y posnatal; en ambos casos tienen la facultad de requerir la expedición de un Certificado de Incapacidad Temporal para el Trabajo (CITT) al Seguro Social (EsSalud), a fin de que le sea posible comprobar la dificultad y, con base en esta documentación, dejar de prestar sus servicios por un periodo determinado.

Ahora bien, en este contexto, las prestaciones económicas otorgadas por EsSalud son aquellas sumas dinerarias entregadas al trabajador durante el tiempo que dure su incapacidad con el propósito de resarcir las pérdidas económicas de los trabajadores afiliados al EsSalud derivadas de la incapacidad para el trabajo causada por el deterioro de su salud o el lucro cesante como consecuencia del alumbramiento, o de las necesidades de cuidado del recién nacido, o inclusive de la cobertura de los servicios funerarios por la muerte del trabajador.

En ese sentido, cualquier sea la causa que produzca dicha prestación durante el tiempo de su incapacidad, todas ellas serán susceptibles de ser restituidas por EsSalud al empleador. En esa medida, las prestaciones económicas no pueden ser consideradas como conceptos remunerativos en razón a que no son otorgadas como contraprestación de los servicios del trabajador ni constituyen un gasto para el empleador.

Las mencionadas prestaciones económicas comprenden los subsidios por incapacidad temporal, maternidad, lactancia y las prestaciones por sepelio.

1) Subsidio por incapacidad temporal

Es el monto en efectivo al que tiene derecho el trabajador en actividad a fin de resarcir las pérdidas económicas derivadas de la

incapacidad para el trabajo ocurridas por el deterioro de su salud. En este caso, EsSalud reembolsa por este concepto desde el día 21 hasta que dure la incapacidad –previamente determinada y certificada por un médico– por un máximo de hasta 11 meses y 10 días (340 días). Hay que indicar que durante los primeros 20 días de incapacidad, el empleador continúa obligado al pago de la remuneración o retribución.

2) Subsidio por maternidad

Es la compensación económica (dinero en efectivo) al que tiene derecho la trabajadora, a fin de resarcir el lucro cesante como consecuencia del alumbramiento y de las necesidades de cuidado del recién nacido. Dicho subsidio se otorga por 98 días, pudiendo estos distribuirse en los periodos inmediatamente anteriores o posteriores al parto, conforme lo elija la madre, con la condición de que durante esos periodos no realice trabajo remunerado.

Es necesario tomar en cuenta que no se puede gozar simultáneamente del subsidio por incapacidad temporal y el subsidio por maternidad (incluido los 30 días adicionales por parto múltiple según lo establecido por la Ley N° 28239).

3) Subsidio por lactancia

El subsidio por lactancia se otorga en dinero, con el objeto de contribuir al cuidado del recién nacido. Tienen derecho a este subsidio los lactantes hijos de padre o madre asegurado o asegurada al EsSalud, aunque siempre será entregado a la madre del recién nacido.

4) Subsidio por sepelio

La prestación por sepelio, cubre los servicios funerarios por la muerte del trabajador asegurado al EsSalud y se otorgara a quien acredite haber efectuado los gastos de los servicios funerarios por la muerte de un asegurado titular.

vii) Compensación por Tiempo de Servicios (CTS)

Si bien la propia CTS no está dentro de los artículos citados como conceptos no remunerativos (artículos 19 y 20), por su naturaleza de asistencia y de seguro de desempleo (artículo 1), no sería una remuneración sin perjuicio de que está excluida de los típicos aportes que inciden sobre la remuneración.

En ese sentido, podemos entender que la CTS tiene la calidad de beneficio social de previsión de las contingencias que origina el cese en el trabajo y de promoción del trabajador y su familia. Solo están comprendidos en este beneficio los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada

que cumplan, cuando menos en promedio, una jornada mínima diaria de cuatro horas.

Como se puede apreciar este concepto es un beneficio social –que se desarrollará de manera más precisa más adelante– a que tiene derecho los trabajadores en virtud a una norma específica (Decreto Supremo N° 001-97-TR). Por lo tanto, el monto que importa la CTS, sus intereses, depósitos, traslados, retiros parciales y totales están inafectos de todo tributo creado o por crearse, incluido el del Impuesto a la Renta. Del mismo modo, se encuentra inafecta al pago de aportaciones a EsSalud, ONP y AFP.

viii) Incentivos por renuncia

Estos son otorgados como contraprestación a la renuncia del trabajador, de donde se deduce que los mismos no pueden ser entendidos como una contraprestación a la puesta a disposición de la fuerza de trabajo (es decir como remuneración)⁽³⁷⁾. Por ende, este concepto es abonado a los trabajadores al término de la relación laboral como una suerte de aliciente cuya finalidad es lograr la extinción del vínculo laboral a través de la renuncia del trabajador; es así que la facilitación de dicha suma dineraria no es liberal, ni incondicional.

De allí que, es válido decir que cualquier tipo de incentivo económico que no sea concedido como contraprestación por el servicio prestado por el trabajador, es considerado como no remunerativo.

Por otro lado, no hay que confundir la entrega de estos incentivos con la figura de la compensación graciosa la que supone que el empleador ha concedido a su trabajador una suma de dinero en forma liberal, pura, simple e incondicional y que si, ulteriormente, se determinara una deuda a favor del trabajador, le servirá para pagar dicha deuda⁽³⁸⁾. En ese sentido, la jurisprudencia⁽³⁹⁾ ha establecido que los actos de liberalidad para que produzcan sus efectos compensatorios deben cumplir con los siguientes supuestos:

- Deben ser otorgados al cese del trabajador o en momento posterior.
- La entrega debe ser a título de liberalidad y en forma incondicional.
- El importe económico debe constar en un documento de fecha cierta.

Si bien la norma no ha establecido si el efecto compensatorio de estas sumas alcanza a toda acreencia de naturaleza laboral o solo a aquellas derivada de las deudas por el concepto de CTS, la Corte Suprema, mediante

(37) PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 142.

(38) CAS. N° 603-2004-Lima. (*El Peruano*, 1 de marzo de 2006).

(39) CAS. N° 2049-2009-Lima. (*El Peruano*, 31 de enero del 2011).

uniforme jurisprudencia, determina que esta puede compensarse con cualquier acreencia laboral (gratificaciones, CTS, vacaciones, etc.).

El Supremo Tribunal añade que la finalidad de las sumas graciosas es permitir que el empleador pueda oponer aquellas sumas abonadas al trabajador bajo este concepto, cuando por mandato legal se ordene el pago de otras cantidades al propio trabajador.

En definitiva, estos son dos conceptos distintos pues el incentivo solo depende de la decisión unilateral de una parte (el empleador); mientras que la compensación graciosa parte del mutuo disenso, comprometiéndose la empleadora a pagar una suma de dinero como compensación.

Otro es el caso que se presenta en los incentivos por renuncia que se otorga al trabajador para que estos constituyan su propia empresa, el cual se encuentra regulado mediante el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR⁽⁴⁰⁾.

La naturaleza de este concepto conduce a calificarlo como no remunerativo pues su entrega responde a incentivar el cese del trabajador entregándole a cambio una suma dineraria destinada a la constitución de una nueva empresa. Aunque, la norma laboral no obliga al empleador a fiscalizar que tal suma dineraria sea invertida necesariamente en la creación de la nueva empresa, quedando únicamente bajo responsabilidad del trabajador.

	INCENTIVO POR CESE	SUMAS GRACIOSAS	INCENTIVOS POR CESE PARA CREACIÓN DE EMPRESAS
OBJETIVO	Lograr la extinción del vínculo laboral (vía renuncia).	Sirve para pagar deudas ulteriores (determinadas por mandato judicial) a favor del trabajador.	Incentivo para el cese fomentando al trabajador a constituir su propia empresa.
NATURALEZA	<ul style="list-style-type: none"> • Es una decisión unilateral del empleador. • No es liberal. • No es incondicional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Incondicional • Liberal 	<ul style="list-style-type: none"> • Se dan dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual. • Están reguladas por Decreto Supremo N° 002-97-TR

(40) Artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR establece lo siguiente:

“Las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual, pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral”.

ix) Prestaciones alimentarias (suministros indirectos)

Como se sabe, las prestaciones alimentarias tienen dos modalidades las cuales son el suministro directo y el indirecto, el primero de ellos ya ha sido desarrollado en el apartado de conceptos remunerativos; y, ahora nos ocuparemos del suministro indirecto.

En efecto, la entrega de alimentos a través de la modalidad de suministro indirecto puede configurarse mediante dos tipos:

- El que se otorga a través de empresas administradoras que tienen convenios con el empleador, mediante la entrega de cupones, vales u otros análogos, para la adquisición exclusiva de alimentos en establecimientos afiliados.
- El que se otorga mediante convenio con empresas proveedoras de alimentos debidamente inscritas en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.

Esta modalidad (suministro indirecto) es la más usada por las entidades empleadoras que requieren previamente celebrar un convenio con una empresa administradora, o proveedora de alimentos, según sea el caso, el mismo que debe constar por escrito. Así pues, los vales que contengan el derecho de exigir los bienes materia de la prestación deberán ser expedidos a nombre del trabajador.

Ahora bien, la adquisición de dichos alimentos puede ser mediante cupones, vales de alimentos u otros análogos los cuales serán canjeados por los trabajadores en determinados establecimientos, siempre que sean otorgados de conformidad con las normas de la materia, esto es, la Ley N° 28051. En virtud de esta norma el importe de dichos cupones o vales no tiene naturaleza remunerativa y por lo tanto no se tendrá en cuenta para el cálculo de para los aportes y contribuciones al EsSalud, la ONP o AFP; no obstante ello, si tendrá incidencia para el Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Al respecto, cabe mencionar que de la lectura del artículo 1 de la citada ley podemos verificar que el beneficio de las prestaciones alimentarias tiene por objeto mejorar los ingresos de los trabajadores mediante la adquisición de bienes de consumo alimentario suministrados por su empleador con la participación de terceros en condiciones adecuadas. Es decir, que en un principio la misma norma reconoce el carácter remunerativo de este concepto en tanto que su finalidad es mejorar el ingreso del trabajador; sin embargo, mediante su artículo 3 establece expresamente su carácter

no remunerativo. Por lo que su exclusión de los conceptos remunerativos obedece más a la opción del legislador que a la naturaleza misma de estas prestaciones⁽⁴¹⁾.

Por otra parte, dicha norma establece que el valor de las prestaciones alimentarias no podrá exceder del 20 % del monto de la remuneración ordinaria percibida por el trabajador ni podrá superar las dos (2) remuneraciones mínimas vitales. Este es el único concepto no remunerativo al cual se le fija, por mandato de la ley, un tope o monto límite. Además, los cupones o vales u otros documentos análogos que contenga el valor de estas prestaciones se destinarán exclusivamente a la compra de comida o alimentos.

REQUISITOS PREVIOS PARA PROCEDER CON LA ENTREGA DE VALES DE ALIMENTOS ⁽⁴²⁾	
• Suscribir un convenio con una empresa administradora de vales	
• Celebrar un convenio con el trabajador, que puede ser:	Individual: Suscrito con cada trabajador.
	Colectivo: Suscrito con el sindicato o con los representantes de los trabajadores.
	Plurindividual: Suscrito con todos los trabajadores en un solo pacto.
• Presentar el convenio (mencionado anteriormente) dentro del plazo de 15 días de su suscripción.	
• Colocar en columna aparte en planillas y boletas de pago el valor de los vales de alimentos.	

5. REMUNERACIÓN MÍNIMA VITAL

Se le conoce también como la remuneración básica. Esta es la remuneración principal fija a través de la cual el trabajador recibe una misma cantidad, determinada por cada uno de los módulos temporales en los que desarrolla su prestación laboral. Esta remuneración está constituida por lo que un trabajador debe percibir por sus servicios ordinarios, la que determinan en función a la unidad de cálculo pactada. Es pues, la remuneración básica o base que representa la contraprestación directa e inmediata más estrechamente conexas con la prestación misma del trabajo prestado,

La remuneración principal o básica es aquel monto fijo pactado por las partes como contraprestación por la labor efectuada por el trabajador. Su otorgamiento se encuentra directamente relacionado con la prestación de servicios; es decir, se otorga en

(41) Cfr. PIZARRO, Mónica. Ob. cit., p. 112.

(42) Cuadro elaborado en función de las consideraciones de Jorge Toyama. Ob. cit., p. 306.

función a la medida horaria o mensual del trabajo. Al ser una remuneración fija, puede ser cuantificable en dinero de manera proporcional al tiempo efectivo de labores.

El monto de la remuneración principal o básica no puede ser menor a la Remuneración Mínima Vital (RMV), suma que actualmente equivale a S/ 850.00. Por otro lado, hay que mencionar que existen casos en que los trabajadores perciben una remuneración irregular por la naturaleza de la prestación, para lo cual hay que examinar la situación de los comisionistas y los destajeros.

6. LA ASIGNACIÓN FAMILIAR COMO CONCEPTO REMUNERATIVO

6.1. ¿La asignación familiar tiene carácter contraprestativo?

El artículo 6⁽⁴³⁾ del Decreto Supremo N° 003-97-TR tipifica la remuneración en función de un conjunto de matices basados principalmente en la contraprestatividad. En efecto, conforme a la norma citada constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador percibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición.

De ese modo, en principio, todos los conceptos que el empleador otorga al trabajador a raíz de una razón distinta a la prestación de sus servicios no serían considerados como remunerativos, puesto que se encontrarían en una esfera externa a la que circunscribe a los elementos que conjugan la remuneración, salvo –como en efecto ocurre en el caso de la asignación familiar– en aquellos supuestos en que el legislador les otorga esta cualidad aun cuando su naturaleza no coincida con la del tipo legal.

De tal manera lo establece el artículo 3 del Decreto Supremo N° 035-90-TR que reglamenta la Ley N° 25129: “la Asignación Familiar establecida por la ley tiene el carácter y naturaleza remunerativa”. Es así que la asignación familiar será un concepto remunerativo computable para el cálculo de todos los beneficios sociales.

(43) Artículo 6.- Constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición. Las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa. No constituye remuneración computable para efecto de cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valore de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo modalidad de suministro indirecto.

INCIDENCIA EN LAS REMUNERACIONES	
La asignación familiar, por tener carácter y naturaleza remunerativa, se considera computable para el pago de los siguientes derechos y beneficios laborales:	Para el pago de las horas extras
	Feridos no laborables
	En la remuneración vacacional
	Descanso semanal
	En la compensación por tiempo de servicios (CTS)
	Para la distribución de las utilidades
	En las gratificaciones de Fiestas Patrias y Navidad
	Pago de subsidios
	En la indemnización por despido arbitrario.
	En la indemnización por vacaciones no gozadas
	Para el seguro de vida

En virtud de lo expuesto, consideramos que la asignación familiar no tiene naturaleza contraprestativa a diferencia de otros beneficios sociales (como las utilidades); es decir, no se otorga en función del trabajo realizado, sino por el simple hecho de que el trabajador tenga carga familiar. En ese sentido, podemos afirmar que la asignación familiar es un beneficio de orden social, con lo cual no es posible condicionar su otorgamiento al trabajo efectivamente realizado o a los días efectivamente laborados.

6.2. La asignación familiar no está sujeta a descuento alguno

Sobre esta interrogante –si la asignación familiar se encuentra sujeta a descuentos motivados por inasistencias o suspensión del trabajador– es importante acotar que existe una postura que sostiene que en el caso de que el trabajador no haya laborado en el mes completo, la asignación familiar deba otorgarse de manera proporcional, es decir, debe ser entregado este beneficio en función del trabajo realizado.

Nosotros no compartimos dicha opinión, pues ya hemos señalado que no es un beneficio social de naturaleza contraprestativa, lo que significa que la asignación familiar no será descontada por inasistencias injustificadas. Cabe indicar que nuestra posición también es compartida por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. Según la Jurisprudencia Administrativa Laboral, en la Resolución N° 837-2008-Lima, se señala que:

“El recurrente con los argumentos esgrimidos en su recurso no desvirtúa el mérito de lo resuelto por el inferior en grado, toda vez que lo alegado en el sentido que el pago de la asignación familiar no se habría realizado en forma íntegra debido a que estuvo afecta los descuentos por inasistencia de los trabajadores afectados al centro de trabajo, carece de sustento, pues de conformidad con el artículo 1 de la Ley N° 25129, los trabajadores de la actividad privada percibirán el equivalente al 10 % del ingreso mínimo legal por todo concepto de asignación familiar, independientemente de los días y horas laboradas”.

Asimismo, la Oficina General de Asesoría Jurídica, mediante Informe N° 385-2011-MTPE/4/8 de fecha 14 de abril de 2011, sostuvo que el beneficio otorgado por la Ley N° 25129 tiene la finalidad de proteger a los hijos de los trabajadores –menores de edad o que sigan estudios superiores– sin guardar relación con el tiempo laborado por estos.

De ese modo, reiteramos que el concepto de asignación familiar responde a una situación de orden social antes que a una consecuencia contraprestativa; resultando por ende innecesario la existencia de un determinado tiempo laborado para ser asistido por este derecho. A raíz de ello, se afirma que la asignación familiar no se encuentra sujeta a ningún descuento.

Entonces, bastará al trabajador acreditar la titularidad del derecho, lo que se logra poniendo en conocimiento del empleador el hecho de encontrarse al cargo de hijos menores o mayores que cursen estudios superiores, a fin de que este le sea otorgado íntegramente y se tome en consideración para el cálculo de beneficios sociales y el pago de las aportaciones correspondientes.

7. LA ASIGNACIÓN FAMILIAR Y SU INCIDENCIA EN OTROS BENEFICIOS SOCIALES

7.1. La asignación familiar y el Seguro de Vida

La remuneración asegurable para el pago de capital o póliza del Seguro de Vida Ley están constituidas por aquellas que figuran en los libros de planillas y boletas de pago, percibidas habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos puedan variar en razón de incrementos u otros motivos, hasta el tope de una remuneración máxima asegurable, establecida a efectos del seguro de invalidez, sobrevivencia y gastos de sepelio en el Sistema Privado de Pensiones.

Están excluidas las gratificaciones, participaciones, compensación vacacional adicional y otras que por su naturaleza no se abonen mensualmente. Tratándose de trabajadores remunerados a comisión o destajo se considera el promedio de las percibidas en los últimos tres meses.

Así que la asignación familiar también está incluida en la remuneración asegurable.

7.2. La asignación familiar y el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR)

El Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (SCTR) es un seguro obligatorio que busca proporcionar cobertura adicional por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales a los afiliados regulares del Seguro Social de Salud, sean empleados u obreros, siempre que realicen determinadas actividades riesgosas.

El pago del aporte o retribución por las prestaciones del SCTR se encuentran a cargo del empleador. En caso de haber efectuado la contratación de las prestaciones de salud

con Essalud o de las económicas con la ONP, el aporte será el establecido en el tarifario que para tal efecto establezca cada entidad. Por otro lado, en caso de haber contratado las prestaciones de salud con una EPS o las prestaciones económicas con una empresa de seguros particular, la retribución será establecida libremente por las partes.

A efectos de EsSalud se ha establecido normativamente que el aporte que debe pagar el empleador se denomina tasa y esta se obtiene luego de aplicar un porcentaje a la remuneración afectada. La tasa aplicable se determina partiendo de una tasa básica de aportación general equivalente a un porcentaje de la remuneración, en la cual también está incluida la asignación familiar.

7.3. Asignación familiar y el Senati

La contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial (Senati), se aplicará a las empresas industriales de acuerdo a lo que veremos seguidamente.

El monto de la contribución equivale al 0.75 % del total de remuneraciones que paguen la empresas a sus trabajadores, así que también incluye la asignación familiar, ya que para efectos del cálculo de la contribución al Senati se considera como remuneración a todo pago que perciba el trabajador por la prestación por la prestación de servicios personales, sujeto a contrato de trabajo, sea cual fuere su origen, naturaleza o denominación, conforme a lo señalado en los artículos 6 y 7 del D.S. N° 003-97-TR.

Como se ha indicado la asignación familiar está directamente vinculado con los aportes y contribuciones.

8. TRATAMIENTO EN EL RÉGIMEN PÚBLICO

En el aspecto remunerativo, los servidores nombrados de la carrera administrativa se sujetan a un Sistema Único de Remuneraciones, el que de acuerdo con el artículo 43 del Decreto Legislativo N° 276 está constituido por el haber básico, las bonificaciones y los beneficios. Las bonificaciones previstas en dicha norma son:

- La personal, que corresponde a la antigüedad en el servicio computada por quinquenios.
- La familiar, que corresponde a las cargas familiares.
- La diferencial.

En lo que se refiere a la bonificación familiar, esta es fijada anualmente por decreto supremo, con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros; en relación con las cargas familiares. Dicha bonificación corresponde a la madre, si ella y el padre prestan servicios al Estado (artículo 52 del D. Leg. N° 276).

La norma no establece qué se entiende por carga familiar, consideramos que se refiere a los hijos menores de edad a cargo del servidor público, puesto que estos no están en

condiciones de solventar por sí mismos, su propia manutención; por el contrario, la bonificación no incluiría a los hijos que alcanzaron la mayoría de edad⁽⁴⁴⁾.

BONIFICACIÓN FAMILIAR	
Concepto	En el régimen de la carrera administrativa se ha previsto reconocer a los servidores nombrados el concepto remunerativo denominado bonificación familiar, la que –como lo expresan los artículos 43 y 52 del Decreto Legislativo N° 276– se otorga en relación con las cargas familiares del trabajador.
Finalidad	La finalidad de dicha bonificación es contribuir con el trabajador en la manutención de dicha carga familiar.

Como puede advertirse, la bonificación regulada por el D.L. N° 276 se otorga únicamente a los servidores nombrados de la carrera administrativa regulada por la referida norma.

Sobre el pago de la asignación familiar a los servidores públicos del régimen laboral de la actividad privada tenemos que el 1 de enero de 2005 entra en vigencia la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, derogando la anterior Ley de Gestión presupuestaria del Estado. Establece en la Sexta Disposición transitoria que las entidades del Sector Público, sujetas al régimen laboral de la actividad privada, seguirán otorgando a sus trabajadores, las remuneraciones, beneficios o tratamientos especiales que por costumbre, disposición legal o negociación vienen otorgando desde antes de la vigencia de la ley.

9. JURISPRUDENCIA RELEVANTE: CASACIÓN N° 4802-2012-LA LIBERTAD

Se trata del recurso de casación interpuesto por la empresa Promotora Interamericana de Servicios Sociedad Anónima-Pisera contra la sentencia de segunda instancia de la Primera Sala Especializada Laboral de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, que ordena el pago a favor del demandante, Jaime Alejandro Quispe, de la suma de S/. 14,095.18, por el concepto de asignación familiar, entre otros beneficios sociales.

La empresa emplazada alega que se incurrió en infracción normativa, debido a que solicitó en juicio que el demandante, en su calidad de trabajador, presentara documentación con la cual acredite la solicitud de pago de la asignación familiar, debiendo sustentar también que tiene hijos menores de edad.

Este medio probatorio se solicitó tomando como base lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Ley que fija la Asignación Familiar, aprobado por Decreto Supremo N° 035-90-TR, el cual señala lo siguiente:

(44) Opinión recogida del Informe Legal N° 105-2012-SERVIR/GPGRH.

“El derecho al pago de la asignación familiar establecida por la Ley, rige a partir de la vigencia de la misma, **encontrándose obligado el trabajador a acreditar la existencia del hijo o hijos que tuviere**” (énfasis agregado).

Al respecto, el demandante manifestó en su acto postulatorio haber presentado una solicitud y que esta no fue recepcionada por la parte demandada. Entonces, al haber una coincidencia en las afirmaciones de ambas partes de que no existe solicitud de pago de asignación familiar que haya sido recepcionada por la emplazada, se llegó a la conclusión que resultaba inoficioso solicitar la presentación de un documento que no existe.

Tal es así que la instancia de mérito analiza si dicha omisión de presentación del documento por parte del demandante le afecta su derecho a percibir la asignación familiar. En ese aspecto, la Sala de la Corte Superior llega a la conclusión que nada obsta para que el trabajador pueda acreditar su carga familiar en el mismo proceso laboral y de esta manera tener derecho al beneficio. Por consiguiente, no se hace una interpretación restrictiva de la norma, sino de acuerdo a los principios de consagra la Constitución tal como el de irrenunciabilidad de Derechos y principio protector del trabajador, no resultando necesario para este caso en concreto que el trabajador haya probado su carga familiar durante su vínculo laboral.

<p>Ámbito legislativo (Ley N° 25929)</p>	<p>El legislador ordinario ha previsto este beneficio laboral a favor de aquellos trabajadores, que durante la duración de su vínculo laboral, cumplan con el supuesto de hecho de la norma (acreditar su carga familiar).</p>
<p>Ámbito judicial (Cas. N° 4802-2012-La Libertad)</p>	<p>En el caso específico se permite al trabajador probar esta carga familiar incluso luego de la culminación del vínculo laboral.</p>

En orden a estos lineamientos, la Corte Suprema desestima los sustentos del impugnante, en tanto no se puede interpretar que la norma limite el derecho del trabajador a reclamar sus derechos laborales reconocidos constitucional y legalmente, de que solo pueda pedir el pago de la asignación familiar durante la vigencia del vínculo laboral, pues dicha interpretación no resulta compatible con el ordenamiento constitucional ni con la interpretación conforme a los tratados antes citados.

10. PRIMACÍA DE LA REALIDAD Y RECONOCIMIENTO DE ASIGNACIÓN FAMILIAR

De acuerdo con lo que dicta el principio de primacía de la realidad que inspira el Derecho al trabajo, se debe tomar en cuenta lo que verdaderamente sucede en la realidad y no solamente lo que las partes han pactado formalmente. La realidad laboral es muy diversa, dado que las relaciones entre un empleador y su trabajador varían en cada caso. Aplicando lo dispuesto en la casación comentada, encontramos que será muy útil en la aplicación del caso que presentamos a continuación.

Muchos trabajadores dependientes son informales, porque no tienen contratos laborales, y otros son contratados bajo el régimen de cuarta categoría (emiten recibos por honorarios), aunque, en la práctica, deberían estar en quinta categoría.

El trabajador dependiente informal es una situación muy común en la cual, pese a existir una relación de subordinación, prestación personal de servicios y recibir una remuneración, no se encuentra registrado en planillas, debido al abuso de su empleador que prefiere reducir los costos que implica remunerar a un trabajador como dispone la ley.

En este supuesto, ni el trabajador le comunicará al empleador que es padre ni el empleador le solicitará este dato al trabajador, ya que, al existir entre ellos una supuesta relación civil “formal” de locación de servicios, el empleador solo le paga al trabajador una retribución mensual por sus servicios.

De modo que, no es posible que en el escenario de un supuesto proceso judicial de pago de beneficios sociales, el empleador pretenda alegar que no se le requirió oportunamente el pago del beneficio de asignación familiar ni mucho menos que desconocía el hecho.

Otra situación que podemos citar es aquella donde el trabajador sí se encuentra en las planillas de su empleador. Normalmente, en estos casos, el empleador, al inicio de la relación laboral, hace llenar al trabajador –entre varios formularios– algún documento en el que se declara si tiene o no hijos. ¿Qué sucede si el trabajador, a pesar de tener hijos, declara por alguna razón que no los tiene? La casación que comentamos en el acápite anterior no se sitúa en estos supuestos, donde se aprecia la mala fe del trabajador al ocultar deliberadamente su carga familiar, pese a que su empleador le solicitó esta información. No podemos tratar esta situación aplicando lo dispuesto en la aludida casación, dado que nos encontramos ante el quebrantamiento de la buena fe laboral que debe imperar en la relación de trabajo y que constituye un deber básico del contrato de trabajo.

¿Qué ocurre si el trabajador se convierte en padre durante la vigencia de la relación laboral pero no se lo comunica al empleador? Por estas consideraciones, consideramos que el fallo de la Corte Suprema puede prestarse a ciertas injusticias prácticas, ya que, frente al principio de primacía de la realidad, se puede aducir, en favor del empleador, que en la relación laboral rige el principio de buena fe laboral⁽⁴⁵⁾, principio que “excluye el engaño y cualquier acción que altere el equilibrio de la relación contractual”⁽⁴⁶⁾. Asimismo, se debe tener presente que existe una buena fe-creencia, que “ampara a

(45) PLÁ RODRÍGUEZ, Américo. *Los principios del Derecho del Trabajo*. 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, pp. 393-394.

(46) PACHECO ZERGA, Luz. *La dignidad humana en el Derecho del Trabajo*. Aranzadi, Navarra, 2007, p. 58.

quien ignora determinados hechos y piensa que su conducta es perfectamente legítima y no provoca perjuicios a nadie”⁽⁴⁷⁾.

Sobre la base de esta buena fe-creencia laboral, puede defenderse la posición de que el empleador no debe pagar un reintegro de asignación familiar al trabajador que, pese a ser padre en la realidad, nunca le comunicó tal condición y, más aún, existen documentos en donde declara no tener hijos. En un escenario como el descrito, sería contrario a la buena fe laboral obligar al empleador a pagar un beneficio que nunca conoció que debía pagar, por lo cual pensamos que la Corte Suprema no ha analizado todas las implicancias que su fallo puede acarrear.

11. PROTECCIÓN DE LA REMUNERACIÓN

11.1. Noción

El Convenio N° 95 de la Organización Internacional del Trabajo ha establecido una serie de disposiciones relacionadas con la protección de la remuneración, denominada con el término de “salario”. Si bien dicho documento no ha sido ratificado por el Perú, debe tenerse en cuenta sus alcances en calidad de recomendación o criterio orientador.

Para dicha normativa internacional, el término salario significa: “(...) la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar”.

Asimismo, se indica que el salario se deberá pagar directamente al trabajador interesado, a menos que la legislación nacional, un contrato colectivo o un laudo arbitral establezcan otra forma de pago, o que el trabajador interesado acepte un procedimiento diferente. Finalmente, la norma internacional destaca que se deberá prohibir que los empleadores limiten en forma alguna la libertad del trabajador de disponer de su salario. Es debido a todo ello que la legislación protege a remuneración de forma muy especial tanto frente al empleador, como a los acreedores del trabajador.

11.2. Protección frente al empleador

- a) **Reducción de la remuneración:** la remuneración de un trabajador solamente puede efectuarse si este lo acepta. En caso de producirse una reducción inmotivada, se considera esto como un acto de hostilidad por parte del empleador⁽⁴⁸⁾.

(47) GAMARRA VÍLCHEZ, Leopoldo. “El deber de buena fe del trabajador: faltas graves derivadas de su transgresión”. En AA.VV. *Los principios del Derecho del Trabajo*. Libro homenaje al profesor Américo Plá Rodríguez. 2ª ed., Grijley, Lima, 2009, p. 638.

(48) PIZARRO, Mónica. *La remuneración en el Perú-Análisis jurídico laboral*. Ob. cit., p. 112.

- b) **Descuentos:** solamente se podrá descontar parte de la remuneración del trabajador a pedido de él, si así lo permite la Ley, o por disposición del Poder Judicial. Dentro de los descuentos más regulares se encuentran i) los descuentos voluntarios, admitidos por ley y se entregan como adelanto de remuneración, prestamos por parte del empleador, etc; ii) pagar al empleador, se deriva justamente después que el empleador le haya efectuado algún tipo de prestamo, el trabajador puede autorizar el pago posterior; iii) de acuerdo a las normas de la Asociación Pro-Vivienda, los empleados con más de 4 años de servicios ininterrumpidos podrán autorizar a su empleador para que mensualmente descuenten de su remuneración hasta la tercera parte de ellos mismos y podrá revocarse solamente con el consentimiento de la asociación respectiva; iv) A pedido del sindicato y previa autorización del trabajador sindicalizado, el empleador podrá hacer descuentos de las cuotas sindicales legales, ordinarias y extraordinarias para organizaciones sindicales

11.3. Protección frente a los acreedores del trabajador

El Código Procesal Civil señala claramente que las remuneraciones que no excedan las 5 Unidades de Referencia Procesal (URP) son inembargables, pudiéndose embargar hasta la tercera parte del excedente de las mismas.

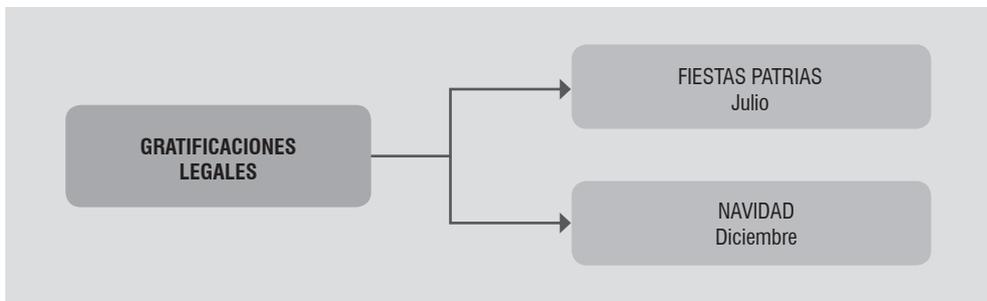
Por otro lado, en el caso de obligaciones alimentistas, se podrá embargar el sueldo hasta el 60 % del total de los ingresos, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley.

CAPÍTULO III

GRATIFICACIONES

1. NOCIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

De conformidad con la Ley N° 27735, las gratificaciones legales constituyen un beneficio social que se otorga dos (2) veces al año y que, justamente por la coincidencia de fechas, es que se denominan gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad.



Se entiende que la finalidad de las gratificaciones legales es cubrir los gastos incurridos por el trabajador en las festividades indicadas que, tradicionalmente, se incrementan por motivos de recreación del trabajador y su familia, viajes, compras y otros análogos.

Con relación a su aparición en nuestro ordenamiento jurídico, no fue sino hasta el año 1989 que las gratificaciones legales fueron consagradas a nivel normativo, pues anteriormente su otorgamiento no era obligatorio sino que dependía de la voluntad del empleador o de un acuerdo de las partes.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Las gratificaciones legales favorecen a los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, independientemente de la modalidad de contratación. En ese sentido, tendrán derecho a percibir las tanto los trabajadores contratados a plazo indeterminado estables, los contratados a plazo fijo y los que cumplan una jornada a tiempo parcial (menos de cuatro horas diarias).

Se incluyen también como titulares de este derecho a los trabajadores extranjeros y los socios-trabajadores de las cooperativas de trabajadores.

Contrariamente, se encuentran excluidos del goce de este derecho, el personal que presta servicios mediante contratos civiles de locación de servicios y los jóvenes en formación bajo cualquier modalidad de convenio (por ejemplo, prácticas preprofesionales de estudiantes universitarios, prácticas profesionales de estudiantes egresados, capacitación laboral juvenil, etc.), con los cuales no existe vínculo laboral.

Sin embargo, para los jóvenes en formación la ley ha previsto el goce de una subvención adicional equivalente a media subvención económica mensual, luego de cumplidos seis (6) meses continuos de modalidad formativa, que podría asimilarse como una especie de bonificación especial; no obstante, en rigor, no son ni se derivan de las gratificaciones legales, ya que no solo no coinciden en cuanto al monto sino que tampoco coincidirán necesariamente con la oportunidad en que es pagada.

3. OPORTUNIDAD DEL PAGO

Las gratificaciones legales deben ser pagadas al trabajador en la primera quincena de los meses de julio y diciembre, respectivamente.

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 del Decreto Supremo N° 005-2002-TR (Reglamento de la Ley que regula el otorgamiento de Gratificaciones para Trabajadores del Régimen de la Actividad Privada por Fiestas Patrias y Navidad), estas fechas son indisponibles para las partes. En ese sentido, no se puede pactar, individualmente con cada trabajador ni colectivamente con el sindicato, el pago de las gratificaciones legales en oportunidades distintas sea por adelantado o diferidas a futuro.

Como se señaló líneas atrás, la finalidad de las gratificaciones legales es que el trabajador pueda afrontar los gastos extraordinarios en que tradicionalmente se incurren en Fiestas Patrias y Navidad, razón por la cual se exige que sean pagadas con proximidad a la celebración de tales festividades.

NOTA DE INTERÉS

Partiendo de lo expuesto, está vedada la siguiente práctica, bastante recurrente en las empresas, que consiste en pagar por adelantado y fraccionadamente cada gratificación, dividiendo el monto global del beneficio en seis alicuotas y abonando cada una de estas en cada uno de los meses que componen el semestre correspondiente, "licuándose" el beneficio de la siguiente manera:

Remuneración mensual del trabajador	S/. 1,200.00
Alicuota por cada mes del semestre correspondiente	S/. 200.00 (1,200 / 6)
Pago mensual con beneficio "licuado" y adelantado	S/. 1,400.00 (1,200 + 200)

Si siguiendo este mecanismo no permitido, el trabajador percibiría por cada uno de los seis (6) meses que componen cada semestre, su remuneración regular más la alicuota mensual que corresponde a un adelanto fraccionado de la gratificación por venir.

Llegadas las fechas establecidas para su pago (15 de julio y 15 de diciembre), el trabajador no percibirá su gratificación pues, en el primer caso, ya le habrá sido pagada y, con relación a la de Navidad, ya le ha venido siendo adelantada, faltando únicamente la última alicuota que se entregará al finalizar el mes de diciembre.

4. PERIODO COMPUTABLE

Para los fines de cada gratificación legal, los semestres de referencia son los siguientes:

GRATIFICACIÓN POR FIESTAS PATRIAS	Enero
	Febrero
	Marzo
	Abril
	Mayo
	Junio
GRATIFICACIÓN POR NAVIDAD	Julio
	Agosto
	Setiembre
	Octubre
	Noviembre
	Diciembre

Cada periodo se deberá computar desde el primer día del primer mes del semestre hasta el último día del mes en que termina el periodo.

En la práctica esta aplicación genera una particularidad en lo que respecta a la gratificación por Navidad, pues si bien la norma exige que debe ser pagada el 15 de diciembre, a esta fecha el trabajador no ha cumplido con cubrir el semestre completo, tanto más, podría cesar en el transcurso de la segunda quincena del mes de diciembre, con lo cual se le habría hecho un pago excesivo. Sobre lo último, volveremos en el punto siguiente.

5. REQUISITOS PARA EL GOCE

Hemos explicado en líneas precedentes quiénes son los trabajadores con derecho a percibir las gratificaciones legales, así como aquellas personas que por la naturaleza de sus servicios se encuentran excluidas del goce de este beneficio.

Empero, no es suficiente estar comprendido dentro del universo favorecido con este derecho sino que, además, es preciso que el trabajador se encuentre laborando en la oportunidad que corresponda percibirlo: 15 de julio y 15 de diciembre, según el caso.

En otras palabras, para tener derecho al goce de la gratificación por Fiestas Patrias, el trabajador debe estar prestando efectivamente sus servicios el 15 de julio y el 15 de diciembre para la de Navidad, caso contrario, no tendrá derecho a percibir las.

Sin embargo, existen supuestos excepcionales en los que, sin que el trabajador esté laborando efectivamente en esas fechas, la ley igualmente les otorga el derecho a gozar de las gratificaciones legales, que son los siguientes:

- Si el trabajador se encuentra haciendo uso de su descanso vacacional.
- Si se encuentra de licencia con goce de haberes.

- Si se encuentra en descanso o licencia establecidos por las normas de seguridad social y que originan el pago de subsidios.
- Si no está laborando por algún motivo o causa, pero que la ley tiene como día laborado para todo efecto legal, tales como:

DÍAS LABORADOS POR DETERMINACIÓN LEGAL	
-	La licencia o permiso sindical hasta el límite de treinta (30) días por año, por dirigente, según lo dispuesto por el artículo 32 del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, aprobado por el D.S. N° 010-2003-TR.
-	Los días de suspensión de la relación de trabajo como consecuencia del cierre temporal del establecimiento en aplicación de una sanción de índole tributaria al empleador.
-	Los días de suspensión de los efectos del contrato de trabajo cuando se comprueba que la causal invocada es inexistente o improcedente.
-	Los días que transcurran luego de un despido nulo declarado como tal y hasta que el trabajador es efectivamente repuesto.
-	La suspensión de las labores por caso fortuito o fuerza mayor.

Ahora bien, pero qué sucede en el caso del trabajador que labora al 15 de diciembre y que, por lo tanto, percibe el íntegro de la gratificación pero es cesado luego de esa fecha. En tal supuesto, el trabajador percibió el íntegro de un beneficio que solo le debía corresponder parcialmente.

En tal caso, el empleador podrá deducir de la liquidación de beneficios sociales del trabajador, el diferencial excesivamente pagado, es decir, el sexto correspondiente al mes de diciembre.

Excepción adicional constituyen las llamadas “gratificaciones truncas”, que abordaremos más adelante.

6. GRATIFICACIONES PROPORCIONALES

Corresponderá percibir gratificaciones proporcionales a quienes, habiendo laborado al 15 de julio o 15 de diciembre, según sea el caso, o encontrándose en cualquiera de los supuestos excepcionales que se consideran como días efectivamente laborados, no completan el semestre. En tales casos, deberán percibir la gratificación proporcional a los meses calendario completos a razón de un sexto (1/6) por cada uno, excluyendo los días.

7. GRATIFICACIONES TRUNCAS

Los trabajadores que no tengan relación laboral al 15 de julio o al 15 de diciembre pero que, por lo menos, hayan laborado un mes calendario completo, tendrán derecho a percibir las gratificaciones legales por el tiempo proporcional de labores en el semestre correspondiente (enero-junio y julio-diciembre).

Dicho beneficio es conocido como “gratificación trunca” y debe ser abonado de manera proporcional al tiempo laborado y de conformidad con la remuneración computable a la fecha de cese.

Sobre el particular, es importante señalar que no se puede asimilar “treinta días de labor” a “mes calendario completo”, pues este último exige labores ininterrumpidas desde el primer hasta el último día del mes calendario. Por ejemplo, los 31 días del mes de enero, los 31 del mes de octubre, etc. Si no se ha cumplido con este requisito, y en virtud de una interpretación literal de la norma, el trabajador cesado no tendría derecho a percibir una gratificación proporcional por el último mes (incompleto). No obstante, considerando que en el ámbito laboral los meses se consideran siempre sobre treinta días, cuando los trabajadores hayan laborado treinta días en un mes de treinta y uno, y cesen sin llegar a completarlo, el empleador podrá otorgarles la gratificación proporcional por dicho mes (como si lo hubieran laborado de principio a fin).

Para estos fines, se consideran como días laborados aquellos supuestos desarrollados en los acápite anteriores

8. PAGO DE LAS GRATIFICACIONES

8.1. Monto

Con relación al monto de las gratificaciones, el artículo 2 de la Ley N° 27735 (Ley que regula el otorgamiento de las Gratificaciones) establece que cada una será equivalente a la remuneración que perciba el trabajador en la oportunidad que corresponda otorgar el beneficio, es decir, el 15 de julio y el 15 de diciembre, respectivamente.

No obstante, lo dispuesto en el artículo 3.2 del Decreto Supremo N° 005-2002-TR (Reglamento de la Ley de Gratificaciones) no se condice con lo señalado por la ley, pues indica que la remuneración computable será la vigente al 30 de junio y 30 de noviembre, respectivamente. Como podemos apreciar, los criterios establecidos tanto en la ley como en el reglamento son disímiles ya que la remuneración vigente en el mes anterior al que se paga la gratificación no necesariamente coincidirá con la remuneración vigente al mes en que debe pagarse dicho beneficio; ello, debido a que el empleador podría haberle otorgado al trabajador un incremento en los primeros días del mes de julio o diciembre.

En nuestra opinión, debe primar lo dispuesto en la ley en desmedro de la disposición reglamentaria, por principio de legalidad y jerarquía normativa, tomándose como referencia, entonces, la remuneración vigente al 15 de julio y 15 de diciembre, según el caso.

8.2. Remuneración computable

Ahora bien, con relación a lo que debemos considerar como remuneración para las gratificaciones, se considera como tal al sueldo básico más todas aquellas cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación a sus labores, cualquiera sea su origen o la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición.

Quedan excluidos los conceptos señalados en el artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR), que abordaremos en un acápite especial.

Consecuentemente, el esquema es el siguiente:

GRATIFICACIÓN = REMUNERACIÓN BÁSICA + INGRESOS REGULARES

Cuando hablamos de regularidad de un ingreso, nos referimos a que debe ser percibido habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos puedan variar en razón de incrementos u otros motivos.

Se entiende que una suma es regular si el trabajador la percibe, al menos, en tres meses durante el semestre anterior al goce del beneficio: enero-junio o junio-noviembre, respectivamente, en cuyo caso se suman todos sus ingresos y el resultado se divide entre seis (6). Claro está, si el trabajador ingresó a laborar una vez empezado el semestre, se dividirá únicamente entre el número de meses trabajados, y no entre seis.

Dentro de este concepto, se asimilan las remuneraciones de naturaleza variable o imprecisa (comisiones, horas extras).

Con relación a las comisiones, surgen dos casos típicos:

a) **Comisionista mixto:**

En este caso, el monto de su gratificación comprenderá su remuneración básica más el resultado de dividir entre seis (6) la sumatoria de las comisiones mensuales del semestre, siempre y cuando estas hayan sido percibidas en tres meses dentro del semestre que se trate.

GRATIFICACIÓN = REMUNERACIÓN BÁSICA+ PROMEDIO DE COMISIONES

Como se dijo, si el trabajador no ha cumplido con laborar todo el semestre, el total de comisiones se divide únicamente entre el número de meses laborados.

b) **Comisionista puro:**

En este caso, al no recibir una retribución fija sino que, por su propia naturaleza, no es posible conocer por anticipado el monto exacto de su remuneración por ser esta imprecisa y variable de un mes a otro, debe obtenerse el promedio de remuneraciones percibidas en los últimos seis (6) meses anteriores al 15 de julio y 15 de diciembre, según el caso.

Evidentemente, para la aplicación de esta regla se tomará un mes del otro semestre.

GRATIFICACIÓN = PROMEDIO DE COMISIONES

Es importante mencionar que un trabajador que percibe únicamente comisiones (comisionista puro) y labora exclusivamente para un solo empleador, tendrá derecho a percibir cuando menos el equivalente a una remuneración mínima vital en aquellos meses en que sus comisiones no alcancen ese equivalente. En estos casos el empleador deberá asumir la diferencia.

En el ejemplo propuesto, si en uno de los meses del semestre el comisionista puro generó comisiones solamente por S/. 480.20, se computará para ese mes el monto de la remuneración mínima vital que estuviese vigente en esa oportunidad y no el indicado monto.

Por otro lado, aunque siendo distintos en el concepto, los trabajadores a destajo o “destajeros” reciben el mismo tratamiento que el de un comisionista puro. Trabajo a destajo es aquel remunerado por producción o producto realizado, por lo tanto, no necesariamente perciben una remuneración fija todos los meses sino que la misma, probablemente, varíe mes a mes.

8.3. Conceptos que no forman parte de la remuneración computable

Existen otros conceptos que, contrariamente, no se incluyen en la determinación de la remuneración computable por no tener naturaleza remunerativa y que se encuentran detallados en el artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR).

Dichos conceptos son los siguientes:

CONCEPTOS NO COMPUTABLES
- Gratificaciones extraordinarias.
- Bonificación por cierre de pliego
- La participación en las utilidades.
- Las condiciones de trabajo.
- La canasta de Navidad o similares.
- La movilidad supeditada a la asistencia al centro de trabajo.
- Asignación por educación.
- Asignación por alguna festividad o contingencia.
- Bienes de la producción de la empresa.
- La alimentación considerada como condición de trabajo y las prestaciones alimentarias de suministro directo.
- Otros conceptos previstos en normas especiales.

9. INCOMPATIBILIDAD PARA LA PERCEPCIÓN DE OTRO BENEFICIO CON NATURALEZA SIMILAR

Según lo dispone el artículo 8 de la Ley N° 27735, las gratificaciones legales son incompatibles con cualquier otro beneficio económico de naturaleza similar que el

trabajador perciba en cumplimiento de las disposiciones legales especiales, convenios colectivos o costumbre, en cuyo caso, de coexistir, el trabajador solo tendrá derecho a percibir uno de ellos, el más favorable.

A nuestro modo de ver, al hablar de “naturaleza similar” la ley puede referirse a cualquiera de los siguientes supuestos:

- Similitud en cuanto a las fechas y/o festividades que motivan su otorgamiento, por ejemplo, gratificaciones brindadas por la empresa también por concepto de Fiestas Patrias y Navidad.
- Similitud en cuanto a la periodicidad de su otorgamiento.
- Similitud en cuanto al monto.

En caso de que la empresa pacte con el trabajador (o el grupo de trabajadores) o instituya unilateralmente, beneficios similares según cualquiera de los tres supuestos mencionados, el trabajador solo podrá percibir uno de ellos, el más favorable, no ambos. Al respecto, debe entenderse que el trabajador es el único llamado a decidir cuál de los dos beneficios le es más favorable; no obstante, existen casos en los cuales no quedará duda sobre cuál de las dos gratificaciones será más favorable, por ejemplo, cuando el monto de la gratificación pactada con su empleador sea mayor a la que le corresponde por concepto de gratificaciones legales.

NOTA DE INTERÉS

En la práctica pueden presentarse casos en los que no sea tan claro cuál de los dos beneficios es más favorable, por ejemplo, una gratificación dispuesta por el empleador de monto superior a las legales, pero que son abonadas en fechas distintas, por ejemplo, en las quincenas de los meses de junio y noviembre, o también cuando una empresa abona una única gratificación anual por concepto de Navidad pero que es el equivalente a tres gratificaciones legales (3 remuneraciones).

En tales casos, las partes deberán analizar cuál es el concepto más beneficioso para el trabajador y, en caso de no llegar a un acuerdo, el trabajador deberá decidir el beneficio que desea percibir.

10. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS GRATIFICACIONES

Las gratificaciones legales se encuentran afectadas a los siguientes conceptos:

- En lo que se refiere a los aportes a la seguridad social en salud y de pensiones, las gratificaciones legales se encuentran afectas al aporte a EsSalud y a la retención al trabajador por aportes previsionales, sea el Sistema Nacional de Pensiones (ONP) o el Sistema Privado de Pensiones (AFP), dependiendo del régimen previsional elegido por el trabajador.
- Cabe precisar, que la base mínima sobre la cual se realiza el aporte a EsSalud es la Remuneración Mínima Vital (RMV). Idéntico tratamiento para el caso de la retención por ONP o AFP, que si bien se realiza sobre la remuneración regular, la retención efectuada tampoco podrá hacerse sobre una suma inferior a la remuneración mínima vital.

- En lo que se refiere al Impuesto a la Renta, las gratificaciones legales constituyen renta de quinta categoría ya que son percibidas como consecuencia del trabajo personal prestado por una persona en relación de dependencia o subordinación.
- De conformidad con lo establecido en el literal v) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto con la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF), el pago por concepto de gratificaciones legales constituye un gasto deducible al calificar como renta de quinta categoría.
- A efectos de que las gratificaciones legales sean deducibles en el ejercicio gravable al que corresponden, deberán haber sido pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.
- Sin embargo, como excepción a la regla general de no admitir deducciones de gastos correspondientes a ejercicios anteriores, es posible deducir el gasto en un ejercicio posterior al de su devengo conforme a la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final del citado TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto establece que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 –que comprende a las gratificaciones legales– que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionadas en un ejercicio anterior.
- Las gratificaciones legales también están afectas al pago de Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo y Senati.

Para representarlo gráficamente:

AFECTACIÓN DE LAS GRATIFICACIONES	
De cargo del trabajador	Seguro Social en Salud
	Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo
	Senati
De cargo del empleador	Sistema Nacional de Pensiones
	Sistema Privado de Pensiones
	Impuesto a la Renta

11. REGÍMENES ESPECIALES

Los siguientes son los regímenes laborales que gozan de un tratamiento especial en cuanto al otorgamiento de las gratificaciones legales:

11.1. Microempresas

Según sabemos, con la Ley N° 28015 se creó el régimen especial de la micro y pequeña empresa, las cuales son unidades económicas que tienen un número limitado de

trabajadores y registran, a su vez, un nivel limitado de sus ventas anuales. La creación de este régimen especial tuvo como finalidad, entre otras, la formalización del “pequeño empresario”. Actualmente, este régimen se encuentra regulado por el TUO de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, aprobado por D.S. N° 013-2013-PRODUCE.

Partiendo de ello, se considera como microempresa a aquella que tiene un nivel anual de ventas que no superan las ciento cincuenta (150) unidades impositivas tributarias. Las pequeñas y las medianas empresas tienen otros rangos.

Ahora bien, las microempresas (no las pequeñas empresas) tienen un régimen laboral especial que no considera ciertos beneficios sociales contemplados para el régimen general, siendo justamente uno de ellos las gratificaciones legales. En ese sentido, una microempresa no está obligada a abonarlas ni sus trabajadores a exigir las.

Sin embargo, según lo establece el párrafo final del artículo 43 de la precitada Ley N° 28015, cuyo tenor es reproducido en el artículo 41 de su reglamento (Decreto Supremo N° 009-2003-TR), las microempresas y sus trabajadores podrán pactar mejores condiciones laborales a las establecidas para el régimen.

De esta manera, debe entenderse que, si bien no existe obligación de pagar gratificaciones legales, sí es posible pactarlas, en cuyo caso será potestativo para las partes determinar su plazo de vigencia y, en nuestra opinión, incluso el monto correspondiente. Por ejemplo, pactar gratificaciones equivalentes a media (1/2) remuneración y no a una (1) remuneración completa.

11.2. Construcción Civil

Los trabajadores de este régimen sí perciben gratificaciones legales por Fiestas Patrias y Navidad, aunque con particularidades propias que las distinguen del régimen laboral general.

Las diferencias se presentan, incluso, entre ambas gratificaciones al interior de este régimen:

- **Gratificación por Fiestas Patrias:** Equivale a cuarenta (40) jornales básicos y se paga en razón de un sétimo (1/7) por mes calendario completo de labor del periodo respectivo.
- **Gratificación por Navidad:** Equivale también a cuarenta (40) jornales básicos pero se paga en razón de un quinto (1/5) por mes calendario completo de labor del periodo respectivo.

Sobre el particular, a diferencia del régimen general, para el cálculo de las gratificaciones de los trabajadores de construcción civil los periodos no se cuentan por semestres, veamos:

GRATIFICACIÓN POR FIESTAS PATRIAS	Enero
	Febrero
	Marzo
	Abril
	Mayo
	Junio
	Julio
GRATIFICACIÓN POR NAVIDAD	Agosto
	Setiembre
	Octubre
	Noviembre
	Diciembre

Solo si el trabajador laboró en la misma obra un periodo completo de siete (7) o cinco (5) meses, según cada caso, percibirá el íntegro de las gratificaciones. Si laboró periodos menores, percibirá la parte proporcional a los meses calendario completos, calculándose por sétimos y quintos, respectivamente.

Si el trabajador ingresa o cesa en la obra antes de cumplir un mes calendario, percibirá tantas partes proporcionales de los sétimos o quintos del monto de gratificaciones como días laborados en los meses de ingreso y cese.

El trabajador no podrá percibir cualquiera de las dos gratificaciones en más de una obra, de hacerlo le será descontado de su liquidación de beneficios sociales.

Finalmente, con relación a la fecha de pago, las gratificaciones legales se abonan en la semana anterior a la celebración de las Fiestas Patrias y Navidad, vale decir, una fecha distinta a la del régimen general.

11.3. Agrarios

Los trabajadores agrarios perciben gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad aunque sus montos ya están incorporados en la remuneración diaria.

De acuerdo con lo establecido por la Ley N° 27360 (Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario), los trabajadores del régimen agrario que laboren más de cuatro (4) horas diarias en promedio, perciben una Remuneración Diaria (RD) que incluye la remuneración propiamente dicha, la compensación por tiempo de servicios y, además, las gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad.

En suma, en el régimen agrario se otorgan también gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad, pero no en las fechas de tales festividades como ocurre en el régimen general, sino que ya viene comprendida en la Remuneración Diaria (RD).

11.4. Trabajadores del hogar

De conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 27986 (Ley de los Trabajadores del Hogar), específicamente en su artículo 13, este grupo de trabajadores tiene derecho a percibir las gratificaciones legales, una por Fiestas Patrias y otra por Navidad, en las quincenas de los meses de julio y diciembre, vale decir, similar al régimen general.

Sin embargo, lo que distingue a este régimen es que el monto de cada una de las gratificaciones es el equivalente al cincuenta por ciento (50 %) de la remuneración mensual. Como sabemos, la remuneración de los trabajadores del hogar puede ser libremente pactada entre las partes, pudiendo ser incluso inferior a la remuneración mínima vital.

Queda por señalar en cuanto a este régimen, que en todo aquello que no haya sido expresamente regulado por la Ley N° 27986, son de aplicación supletoria las normas del régimen general, por ejemplo, remuneración computable, tratamiento de las horas extras, etc.

11.5. Artistas

La Ley N° 28131 regula el tratamiento laboral de los trabajadores artistas, comprendiéndose en este concepto a toda persona natural que representa o realiza una obra artística, con texto o sin él, utilizando su cuerpo o habilidades, con o sin instrumentos, que se exhiba o muestre al público, resultando una interpretación y/o ejecución que puede ser difundida por cualquier medio de comunicación o fijada en soporte adecuado, creado o por crearse.

Los beneficios sociales previstos para los artistas son los mismos que en el régimen general, aunque debido a la naturaleza de sus servicios tienen reglas particulares.

En el caso de las gratificaciones, los artistas perciben también una por Fiestas Patrias y otra por Navidad en la primera quincena (15) de los meses de julio y diciembre de cada año; sin embargo, su abono no es realizado directamente por el empleador al artista sino que es el Fondo de Derechos Sociales del Artista la encargada de recaudar el beneficio y entregárselo al trabajador.

Así, el empleador, por cada uno de los seis (6) meses anteriores al 15 de julio y 15 de diciembre, debe depositar un sexto (1/6) de la remuneración mensual en la cuenta individual del artista administrada por el citado fondo, de manera tal que, llegadas las fechas de pago, el artista percibirá un total de seis sextos (6/6), que es lo mismo que el íntegro de una remuneración completa.

El pago es realizado directamente por el Fondo de Derechos Sociales del Artista, que es una entidad administrada por EsSalud y cuya finalidad es recaudar y pagar los beneficios sociales de los trabajadores sometidos a este régimen, no solamente las gratificaciones sino también la compensación por tiempo de servicios y la remuneración vacacional, que tienen sus propios tratamientos.

El artículo 30 del Decreto Supremo N° 058-2004-PCM (Reglamento de la Ley del Artista) nos indica que en todo lo no regulado por la ley especial que reglamenta, serán de aplicación las normas generales sobre gratificaciones, mientras no se opongan a sus propias normas.

NOTA DE INTERÉS

Sobre la aplicación supletoria de normas, un tema importante que no está regulado expresamente por la Ley del Artista ni por su reglamento, pero que, en nuestra opinión, no resulta de aplicación el criterio general de las gratificaciones legales, es el correspondiente al pago de los días que no alcanzan a completar un mes, nos explicamos:

- Como sabemos, en el régimen general las gratificaciones legales se abonan por meses calendario completos, sin considerar los días que no cubren un mes entero.
- Para el caso de los artistas, el artículo 37 de la Ley N° 28131 dispone que para el pago de las gratificaciones, los empleadores abonarán mensualmente al Fondo de Derechos Sociales del Artista, un sexto de la remuneración percibida por el artista.
- Si la ley precisa que cada depósito mensual del empleador a cuenta de las gratificaciones, sea de Fiestas Patrias o Navidad, equivale a un sexto de la remuneración "percibida", esta referencia lleva implícito que no es necesario que el trabajador deba recibir el íntegro de su remuneración por haber laborado todo el mes completo para que el empleador abone el sexto (1/6) correspondiente, pues del tenor de la norma se entiende que, si el artista solo laboró algunos días del mes y por ello recibirá solo la parte proporcional de su remuneración, también estaremos hablando de remuneración "percibida", con lo cual se cumple el supuesto normativo, consecuentemente, sobre esa remuneración percibida proporcional a los días laborados se calculará el sexto (1/6) correspondiente a ese mes.
- Por lo antes mencionado, somos de la opinión que el régimen especial de los artistas, para el caso de las gratificaciones, no exige el cumplimiento del mes calendario completo, ya que también se reconocen los días que no alcanzaron a cubrir un mes.

12. INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO

Para los fines de la fiscalización del trabajo el incumplimiento de pago de las gratificaciones legales está considerado como falta grave de acuerdo con lo establecido por el artículo 24 del Decreto Supremo N° 019-2006-TR (Reglamento de la Ley General de Inspección del Trabajo), pasible de ser sancionado con una multa cuyo monto dependerá del número de trabajadores afectados con dicho incumplimiento.

A efectos de establecer la magnitud de la sanción, se considerarán los principios de razonabilidad y gradualidad establecidos en la Ley N° 27444 (Ley de Procedimiento Administrativo General).

CAPÍTULO IV

VACACIONES

1. ANTECEDENTES

A Nivel Supranacional el Convenio de la OIT N° 52 (de 1936) estableció en su artículo 2 que “toda persona a la que se aplique el presente Convenio tendrá derecho, después de un año de servicio continuo, a unas vacaciones anuales pagadas”.

En el sistema legal peruano podemos encontrar la primera mención a dicho beneficio en la Ley N° 9049 del 12/02/1940, el cual concede “el goce de vacaciones y horarios de verano”, posteriormente se emite la Ley N° 13683 en el cual se amplía el derecho al descanso vacacional de 30 días con goce de salarios a los obreros, en los 70 se establece por primera vez lo que ahora entendemos como la triple remuneración en caso de no haber gozado del descanso vacacional oportunamente, precisamente mediante D. Ley N° 18445; posteriormente, promulgada la nueva Constitución Política de 1993 por el Gobierno se ratificaron los convenios internacionales, incluido los de la OIT referidos a las vacaciones, por expresa disposición de su cuarta disposición final y transitoria por lo que se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico de mayor jerarquía.

Es así que lo referente a las vacaciones anuales y demás descansos remunerados son normados hasta la actualidad a través del D. Leg. N° 713 (en adelante, la Ley) el mismo que fuera reglamentado a través del D.S. N° 012-92-TR (en adelante, el Reglamento) dispositivos que establecen el derecho al descanso vacacional por cada año completo de servicios.

2. DEFINICIÓN DE VACACIONES

Existen muchas definiciones esbozadas a lo largo de los años por diferentes juristas:

Por otro lado, Alonso nos la define como “aquel derecho del trabajador, derivado de la relación que le liga con el empresario, y cuyo contenido consiste en la interrupción de la prestación de su trabajo durante un número determinado de jornadas consecutivas al año, sin dejar por ello de percibir las remuneraciones correspondientes a tales jornadas”⁽⁴⁹⁾.

(49) ALONSO GARCÍA, Manuel. Ob. cit., p. 444.

En nuestro país Arévalo Vela nos la define como “el derecho que tiene todo trabajador de gozar en forma remunerada de un determinado número de días de descanso al año, después de haber cumplido con los requisitos exigidos por la Ley para acceder a ese beneficio”⁽⁵⁰⁾.

De nuestra parte definimos a las vacaciones como “el descanso remunerado al que tiene derecho todo trabajador sin distinción alguna después de cumplido un año de servicios continuo al servicio de un mismo empleador, en un número determinado de días establecido en la Ley de forma ininterrumpida a fin de restaurar sus fuerzas y entregarse a sus ocupaciones personales o a la distracción”.

Es de consenso en la doctrina que son dos los requisitos centrales para poder reclamar válidamente el goce del descanso vacacional: a) Cumplir con un año continuo de labor o prestación de servicios (art. 10 de la Ley); b) haber cumplido, dentro del año de servicios, el récord vacacional correspondiente; al cual podemos y debemos agregar por el defecto en la redacción de la norma un tercer requisito, c) Tener una jornada ordinaria mínima de 4 horas.

La Ley ha establecido, de acuerdo al número de días de trabajo que conforman la semana laboral ordinaria, diversos récords, cuyo cumplimiento es requisito indispensable para alcanzar el derecho a las vacaciones. Así el Decreto Legislativo en su artículo 10 ha establecido los supuestos a tener en cuenta de acuerdo a los días que se labore semanalmente o las paralizaciones que sufra, lo cual se detalla:

JORNADA ORDINARIA	RÉCORD REQUERIDO EN EL AÑO
<ul style="list-style-type: none"> - 6 días a la semana. - 5 días a la semana. - 4 o 3 días a la semana. - Trabajo sufre paralizaciones temporales autorizadas por la AAT y/o consideradas efectivas de acuerdo al artículo 12. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mínimo 260 días de labor efectiva. - Mínimo 210 días de labor efectiva. - Faltas injustificadas no debe exceder a 10 días. - Faltas injustificadas no debe exceder a 10 días.

Complementando este requisito es necesario traer a colación lo que nos dice la norma en su artículo 12, el cual establece taxativamente que días se cuentan como días de trabajo a efectos de determinar el récord vacacional:

- a) La jornada ordinaria mínima de 4 horas.
- b) La jornada cumplida en día de descanso, cualquiera que sea el número de horas laborado.
- c) Las horas de sobretiempo en número de 4 o más en un día.
- d) Las inasistencias por enfermedad común, por accidente de trabajo o enfermedad profesional, en todos los casos y solamente los primeros 60 días dentro de cada año de servicios.
- e) El descanso previo y posterior al parto.

(50) ARÉVALO VELA, Javier. *Derecho del Trabajo individual*. Editorial Fundación Ugarte de Pino, Lima, p. 266.

- f) El permiso sindical
- g) Las faltas o inasistencias autorizadas por ley, convenio individual o colectivo, o decisión del empleador.
- h) El periodo vacacional correspondiente al año anterior.
- i) Los días de huelga, salvo que haya sido declarada impropcedente o ilegal.

3. REQUISITOS PARA EL GOCE DE DESCANSO VACACIONAL

El descanso vacacional es un descanso remunerado consagrado en el artículo 25 de la Constitución Política del Estado, la que, además, recogiendo lo dispuesto por el Convenio OIT N° 52 (ratificado por el Estado peruano), ha precisado que se trata de un descanso anual. No se adquiere de manera semestral, bianual ni cualquier otra periodicidad, sino año a año.

En el régimen laboral de la actividad privada, el trabajador tiene derecho a treinta (30) días naturales de descanso vacacional por año de servicios, condicionado esencialmente al cumplimiento de los siguientes requisitos:

3.1. Que el trabajador cumpla un (1) año de servicios

Con relación al año de servicios, se computa desde que el trabajador inicia el vínculo laboral. Esta fecha es la que también marcará la pauta de cada uno de los periodos vacacionales siguientes. Por ejemplo, si el trabajador ingresa el 5 de marzo de 2012, el primer año de servicios se verificará el 5 de marzo de 2013; el 5 de marzo de 2014 para el segundo año; y así sucesivamente. Además, debe tenerse en cuenta que cada periodo vacacional es autónomo respecto de los demás periodos.

No obstante, el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 713 y el artículo 13 de su Reglamento autorizan al empleador a determinar que no sea la fecha de ingreso sino otro momento a partir del cual se computen los años de servicios, siempre que compense la fracción correspondiente.

Nos explicamos. En el mismo ejemplo anterior, el empleador determina que no sea el 5 de marzo de 2012 la fecha de referencia, sino el 1 de junio de 2012, en cuyo caso tendrá que abonar al trabajador, a manera de compensación vacacional, una remuneración proporcional al tiempo comprendido entre el 5 de marzo y el 31 de mayo de dicho año. Con ello, en adelante será el 1 de junio de cada año la fecha de referencia para el cómputo de los años de servicios a efectos de las vacaciones. Esta propuesta es viable en casos en los que la empresa tiene la política de alinear, en lo posible, los descansos vacacionales de todos o de un grupo de sus trabajadores. Dicha compensación se abona siguiendo los mismos criterios de determinación de la remuneración vacacional.

Hacemos hincapié que tal modificación solo se restringe a los efectos vacacionales. La fecha de inicio de la relación laboral, en el ejemplo propuesto, sigue siendo el 5 de marzo de 2012 para todos los efectos.

3.2. Que el trabajador cumpla también con el récord vacacional

Se entiende por récord vacacional aquel requisito por el cual el trabajador debe reunir, dentro del año de servicios, un número mínimo de días efectivamente trabajados para tener derecho al descanso vacacional.

En otras palabras, no es suficiente que el trabajador cumpla el año de servicios, sino que dentro de ese año deberá haber laborado un número mínimo de días para que pueda gozar de vacaciones. De lo contrario no tendrá derecho.

La ley propone los siguientes parámetros de récord vacacional:

JORNADA	RÉCORD VACACIONAL
Si el trabajador cumple una jornada ordinaria semanal de seis (6) días	Tendrá que haber acumulado, por lo menos, doscientos sesenta (260) días dentro del año de servicios.
Si el trabajador cumple una jornada ordinaria semanal de cinco (5) días	Tendrá que haber acumulado, por lo menos, doscientos diez (210) días dentro del año de servicios.
Si el trabajador labora cuatro (4) o tres (3) días a la semana o su centro de trabajo sufre paralizaciones temporales autorizadas por la Autoridad Administrativa de Trabajo	Los trabajadores tendrán derecho al descanso vacacional siempre que sus faltas injustificadas no excedan de diez (10) en dicho periodo.

A efectos del récord vacacional se consideran únicamente los días efectivamente trabajados y, además, los siguientes:

- La jornada cumplida en día de descanso cualquiera que sea el número de horas laborado. Para nosotros, no se refiere únicamente a la labor en el día de descanso semanal, sino que incluye también a la labor en feriado y/o en día no laborable, por ser también días en los que el trabajador descansa. Además, si el trabajador labora en feriado o en día no laborable existe desgaste y es lógico que también pueda sumar ese día de trabajo a su récord vacacional.
- Las horas en sobretiempo en número de cuatro o más en un día. Por ejemplo, si un trabajador cumple su jornada ordinaria y además realiza cuatro (4) horas extras en ese mismo día, por este día computará dos (2) días para efectos del récord.
- Las inasistencias por enfermedad común, por accidentes de trabajo o enfermedad profesional, en todos los casos siempre que no supere sesenta (60) días al año. Los sesenta (60) días incluyen los primeros veinte (20) en que el empleador abona remuneración. No deben entenderse como sesenta (60) días subsidiados.
- El descanso previo y posterior al parto. Que se considera igualmente aun cuando la trabajadora no haya tenido derecho al subsidio por maternidad.
- El permiso sindical. Se incluyen los días de licencia sindical que por pacto colectivo se hayan fijado, aun cuando superen la cifra establecida por el artículo 32 del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, salvo pacto distinto.
- Las faltas o inasistencias autorizadas por ley, convenio individual o colectivo o decisión del empleador. Peca de imprecisa la norma ya que el empleador podría autorizar la inasistencia de un trabajador pero sin reconocerle remuneración.

Inasistencia justificada no necesariamente implica que sea remunerada (por ejemplo, licencia sin goce de haber).

Para nosotros, solamente las inasistencias remuneradas por el empleador debieran computar para el récord vacacional por ser aquellas que reflejan en mayor grado un reconocimiento especial y trato excepcional hacia el trabajador. La inasistencia, remunerada o no, suele perjudicar siempre al empleador. Volveremos sobre este tema en un capítulo especial de esta obra.

- El periodo vacacional correspondiente al año anterior. Se toman los días de vacaciones efectivas. Si el trabajador acumuló parcialmente su descanso vacacional (por ejemplo, 10 días) de modo tal que solo goce de 20 días de descanso, para el récord vacacional solamente sumará estos 20 días ya que aquellos 10 sumarán al récord vacacional del siguiente periodo. Para el récord vacacional del año siguiente sí sumará 40 días de vacaciones (30 del año y 10 acumulados).

Y, creemos, no debe limitarse a las vacaciones del año “anterior” sino de cualquier periodo, por ejemplo, las vacaciones que un empleador otorga en vía de regularización y que correspondan a dos o tres periodos anteriores también debería computar como tiempo trabajado para efectos del récord del año en curso⁽⁵¹⁾.

- Los días de huelga, salvo que haya sido declarada improcedente o ilegal. Aunque sean días por los cuales el empleador no paga remuneración, valen como días trabajados para efectos del récord vacacional.

Debe quedar claro que los requisitos de año de servicios y récord vacacional son conjuntivos, por lo que si el trabajador no cumple los dos de manera simultánea, simplemente no tendrá derecho al descanso vacacional. No son correctas las interpretaciones que algunos hacen de que el empleador debe esperar, superando la fecha de referencia, hasta que el trabajador acumule el récord vacacional o que debe otorgarle vacaciones por un periodo menor a 30 días de manera proporcional.

La norma es clara, el artículo 10 del D. Leg. N° 713 señala que el derecho al descanso vacacional “está condicionado, además, al cumplimiento del récord”. Para nosotros, el derecho al descanso vacacional es uno en sí mismo, es decir, se tiene o no se tiene, pero no se tiene “parcialmente”. Si un trabajador a quien se le exige laborar 210 días solamente labora en el año 209 días, no tendrá derecho a descanso vacacional por ese año, ni tampoco tiene derecho a 29 días de vacaciones.

3.3. Que el trabajador cumpla con una jornada mínima de cuatro (4) horas diarias

Se asimila como tercer requisito el cumplimiento por el trabajador, aunque sea en promedio, de una jornada mínima de cuatro (4) horas diarias, excluyéndose entonces por vía legal de este derecho a los trabajadores a tiempo parcial (*part time*), aunque ello pueda colisionar con lo establecido por el Convenio OIT N° 52⁽⁵²⁾, que en su artículo

(51) Con acierto, el Proyecto de Ley General del Trabajo suprime el término “del año anterior”.

(52) Sobre el particular, el profesor Jorge Toyama señala que: “el literal a) del artículo 10 de la Ley (D. Leg.

2 dispone que “toda persona a la que se aplique el presente Convenio tendrá derecho, después de un año de servicio continuo, a unas vacaciones anuales pagadas de seis días laborables, por lo menos” sin exigir el cumplimiento de alguna jornada mínima de trabajo⁽⁵³⁾.

4. SUPUESTOS ESPECIALES PARA LAS VACACIONES

4.1. El “adelanto” de vacaciones

La normativa que regula los descansos remunerados en el Sector Privado, entre ellos el descanso vacacional, está constituida por el Decreto Legislativo N° 713 y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 012-92-TR. Ninguna de estas dos normas se pronuncia por la figura del “adelanto” de vacaciones. No la permiten ni la prohíben expresamente.

No obstante, sí podemos encontrar en el resto de la legislación laboral una referencia sobre el “adelanto” de vacaciones y se trata del artículo 15 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, que regula las pautas generales que deben seguir las empresas cuando, por razones de caso fortuito y fuerza mayor, se ven precisadas a paralizar sus labores de manera perfecta, vale decir, sin pago de remuneración. En tales casos, el empleador podrá imputar todo o parte del tiempo de paralización como descanso físico vacacional, vencido o adelantado, dependiendo de si el trabajador ya adquirió o no el derecho.

Llegados a este punto estamos en condiciones de señalar que el “adelanto” de vacaciones, al no estar expresamente prohibido debiera entenderse que se encuentra permitido, o por lo menos no es ilegal, aunque siempre debiera tenerse como una situación excepcional.

Tanto más, se trata de una situación muy frecuente en las empresas y la ley no puede negar esa realidad. Naturalmente, cuando hablamos de adelanto de vacaciones nos referimos no solo al descanso físico, sino también al pago de la remuneración vacacional, porque se trata de un descanso remunerado que hace inseparables al pago y al descanso. Esto último es muy importante para lo que se comentará.

Ahora bien, como se ha expresado en el punto precedente, para que un trabajador adquiriera el derecho a gozar de descanso vacacional tendrá que cumplir un año de servicios y acumular como mínimo un determinado número de días laborados en ese año según ley (récord vacacional). De no cumplir con ambos requisitos

N° 713) indica que son computables las jornadas mínimas de cuatro horas diarias. Empero, como se ha visto, de acuerdo al Convenio OIT N° 52 (este Convenio no exige como requisito el cumplimiento de una determinada jornada de trabajo para tener derecho a las vacaciones), que ha sido aprobado por el Perú, debe entenderse que debe privilegiarse por lo establecido en esta norma internacional que, además, versa sobre un derecho fundamental que, conforme a la cuarta disposición final de la Constitución, debe interpretarse conforme a los tratados internacionales aprobados por el Perú”. TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. *Derecho individual del trabajo*. Gaceta Jurídica, Lima, 2011, p. 351.

(53) De hecho, el Proyecto de Ley General del Trabajo no impone el requisito de laborar cuando menos cuatro (4) horas diarias.

simplemente el trabajador no tendrá derecho vacacional por ese año. En estricto, entonces, el empleador no debiera otorgar descanso vacacional a su trabajador si aún no cumple con ambos requisitos; si lo hace, es un riesgo que asume.

¿Y por qué es un riesgo? El adelanto de vacaciones puede generar una contingencia para el empleador que lo otorgó y obedece a la posibilidad de que el trabajador, a quien se le adelantó el descanso vacacional, cese en el empleo antes de cumplir el periodo. Por ejemplo, que renuncie antes de que cumpla el año de servicios. Si tenemos en cuenta que el empleador adelantó el descanso vacacional con la esperanza de que su trabajador a futuro llegase a cumplir con los requisitos (año de servicios y récord), el que no lo haga lo perjudicará, pues habrá realizado un pago en exceso y habrá beneficiado económicamente a un trabajador que no iba a tener derecho (y nunca lo tuvo).

Entonces, surge la interrogante: ¿Puede el empleador recuperar aquello que pagó por adelantado y exigir la devolución a su trabajador ya que finalmente no adquirió el derecho? A pesar de que nuestro sentido común nos pueda decir que sí es posible, somos de la opinión que no lo es, por los siguientes motivos:

- Se trata de un descanso remunerado. Agotado que sea el periodo de descanso, es un derecho que ya se consumió. El goce del descanso es irreversible. Reiteramos, descanso y pago son inseparables; van de la mano, si vale el término, aunque se haya otorgado de manera adelantada.
- Si el trabajador a quien se le adelantó las vacaciones cesa en el empleo antes que cumpla con los requisitos, no podría descontársele de su liquidación de beneficios sociales el monto en exceso que el empleador le habría pagado como adelanto de vacaciones, por la misma razón señalada anteriormente: Es un descanso remunerado que conjuga simultáneamente pago y descanso físico.

Descontar el pago equivaldría a haber otorgado descanso vacacional sin pago respectivo, lo cual constituye una infracción muy grave en materia inspectiva (artículo 25.6 del Decreto Supremo N° 019-2006-TR), sancionable con una multa.

Sin perjuicio de lo último, si aceptáramos la tesis de que el empleador puede descontar de la liquidación el pago en exceso y se quiere evitar una sanción inspectiva, tendría que argumentar que aquellos días de vacaciones adelantadas y luego descontadas no fueron sino licencia sin goce de haber, lo cual no responde a la realidad de los hechos, pues lo que el empleador otorgó fue adelanto de vacaciones.

Agregamos que, el adelanto de vacaciones no discrimina si el periodo ya inició y se encuentra en tránsito, o si aún no inicia. En ambos casos se trata por igual de un adelanto de vacaciones. Por lo tanto, pese a que no se encuentra prohibido por los argumentos antes expuestos, el riesgo y la contingencia son los mismos en ambos casos, que se agravan quizá para el caso de las vacaciones adelantadas correspondientes a periodos que aún no comienzan, pues el empleador tendrá que esperar mucho tiempo más hasta confirmar que su trabajador llegó a cumplir o no con los requisitos. Empero, reiteramos, ambos son adelanto de vacaciones y se someten a las mismas reglas que se han comentado.

4.2. Récord vacacional en caso de jornadas acumulativas o atípicas de trabajo

Al determinar las reglas de verificación del récord vacacional contenidas en el artículo 10 del D. Leg. N° 713, vemos que el legislador no se ha situado en el supuesto de los trabajadores que cumplen jornadas acumulativas o atípicas de trabajo, entendiendo por ellas a las jornadas que combinan en un ciclo muchos días acumulados de labor sucedidos por muchos días de descanso, también acumulados. Por ejemplo, 14 días de labor seguidos de 7 días de descanso, a razón de 10 horas diarias de trabajo; entre otras jornadas.

La norma solamente se ha colocado en los casos de los trabajadores que cumplen jornadas “típicas” o “tradicionales” de 5 o 6 días a la semana, y de aquellos que laboran 4 o 3 días a la semana. Pero, ¿cómo se determina el récord vacacional del trabajador que labora en jornadas acumulativas o atípicas? ¿Es exigible también para ellos un récord vacacional o es acaso que quedan liberados, por el aparente silencio de la norma, de cumplir con dicho récord?

A nuestro criterio, estos trabajadores también deberán cumplir con el récord para alcanzar el derecho a descanso vacacional. No encontramos razones para entender que estarían liberados de ese requisito, pues si bien es cierto que en razón de su especial jornada acumulan muchos días consecutivos de labor, cierto es también que pueden estar sujetos a inasistencias, descansos médicos prolongados u otras vicisitudes que resten el número de días efectivamente laborados en el periodo y llegue a ser hasta irrazonable otorgarles descanso vacacional.

Entonces, la interrogante no se centra en si deben cumplir con un récord vacacional –pues tenemos claro que sí deben cumplirlo– sino en cómo debe computarse. En las siguientes líneas proponemos una forma de cálculo.

Si analizamos los incisos a) y b) del artículo 10 del D. Leg. N° 713, vemos que la ley exige que el trabajador cumpla un número mínimo de días laborados en el año respectivo para acceder al descanso, lo que se traduce en un porcentaje respecto del total de días laborables. Por razones naturales trabajaremos con cifras tentativas que ciertamente tienen un margen de error, pero intentando siempre acercarnos a la realidad.

Así, un trabajador que labora 5 días a la semana, tiene 2 días de descanso por cada una de las 52 semanas que aproximadamente tiene el año calendario, lo que hace un total de 104 días no laborables, aproximadamente. Si a estos 104 días les añadimos los 12 feriados que hay en el año, hacen un total de 116 días no laborables. Si restamos 365 días menos los 116 días no laborables nos da un total de 249 días que vienen a ser los días laborables del año, esto es, los días en que el trabajador debe prestar servicios. Bueno pues, si este trabajador debe laborar como mínimo 210 días en el año, nos da como resultado que la ley exige a este trabajador que labore cuanto menos el 84.33 % de sus días laborables.

Por su parte, para el caso del trabajador que labora 6 días a la semana, tiene 1 día de descanso por cada una de las 52 semanas del año, lo que hace un total de 52 días no laborables. Si sumamos los 12 feriados del año, nos da un total de 64 días no

laborables. Si restamos 365 días menos aquellos 64 días, obtenemos 301 días que vienen a ser los días laborables de este trabajador. Y si la ley le exige laborar cuanto menos 260 días en el año, tenemos que debe laborar como mínimo el 86.37 % de sus días laborables en el año para tener derecho a descanso vacacional.

A nuestro modo de ver, la proximidad entre ambos porcentajes obtenidos (aproximadamente 2 puntos porcentuales de diferencia) nos da una luz sobre la intención del legislador, que no es sino establecer que el derecho al descanso vacacional se obtiene siempre que el trabajador preste servicios en un número tal de días que represente un porcentaje ciertamente importante del universo de días laborables (más del 84 %). Supera, incluso, las cuatro quintas (4/5) partes del total de días laborables.

Proponemos que estos criterios de determinación del récord vacacional sean utilizados para el caso de los trabajadores que cumplen jornadas acumulativas o atípicas. Deberán sumarse todos los días laborables que componen los ciclos de trabajo y descanso que en conjunto conforman la jornada especial. Tras ello, deberá confrontarse si el trabajador que labora en este tipo de jornadas alcanzó a cubrir un porcentaje de días superior al 84 %; de hacerlo, tendrá derecho al descanso vacacional, de lo contrario no lo tendrá por ese año.

5. OPORTUNIDAD DE GOCE DEL DESCANSO VACACIONAL

5.1. Reglas generales

El descanso vacacional debe ser gozado por el trabajador dentro del año siguiente a aquel en que adquirió el derecho, en cualquier momento de ese año. La oportunidad específica se determina por acuerdo de partes; solo en caso de no existir acuerdo, la oportunidad es fijada unilateralmente por el empleador en ejercicio de su poder de dirección.

A manera de ejemplo, si un trabajador ingresa a laborar el 21 de junio de 2013, cumplirá con el año de servicios y el récord vacacional el 21 de junio de 2014, en cuyo caso deberá gozar de descanso vacacional, en cualquier momento, hasta el 21 de junio de 2015 como máximo.

Es usual que las empresas ordenadas tengan establecido con relevante antelación la oportunidad de los descansos vacacionales de su personal, en lo que se suele denominar “rol vacacional”. Naturalmente, las necesidades propias de la empresa pueden hacer que en el camino tenga que variarse total o parcialmente ese rol para tal o cual trabajador. La norma no se ha situado en este supuesto, por lo que se pueden presentar los siguientes escenarios:

- Que la oportunidad de goce que se pretende modificar haya sido instituida por acuerdo de las partes.
- Que la oportunidad de goce que se pretende modificar haya sido instituida por decisión unilateral del empleador.

Nada se dice al respecto. Creemos que, en uno y otro caso, el empleador quedaría habilitado, en última instancia, a modificar unilateralmente la oportunidad de goce, por

la misma razón de que lo está en última instancia para establecerla desde un principio. Sin embargo, en uno y otro caso, así como fueron las necesidades institucionales las que influyeron en el empleador al diseñar el rol vacacional, son las mismas necesidades las únicas que lo debieran obligar y motivar a hacer el cambio⁽⁵⁴⁾.

Al otorgarse por días naturales, el descanso vacacional puede iniciar tanto en día laborable como en día no laborable, en feriado o en día de descanso semanal; a decisión en última instancia del empleador. Por ejemplo, para un trabajador que labora de lunes a viernes y laborará únicamente hasta este día luego de lo cual hará uso de su descanso vacacional, es válido que se inicie el cómputo desde el día sábado, a menos de que pacte con su empleador que recién inicie a computarse a partir del día lunes. En última instancia la decisión siempre corresponderá al empleador. Así lo determina el artículo 14 del Decreto Supremo N° 012-92-TR.

Algo más sobre la oportunidad del goce. El artículo 13 del D. Leg. N° 713 prohíbe al empleador otorgar el descanso vacacional cuando el trabajador se encuentra incapacitado por enfermedad o accidente. Se superponen con supremacía del descanso médico y en este escenario el empleador tendría que esperar a que el trabajador se recupere para recién en ese momento, de estimarlo conveniente, le otorgue el descanso vacacional. No obstante, la situación inversa no está prohibida, por lo que si durante el goce del descanso vacacional sobreviene una incapacidad médica temporal del trabajador, seguirá transcurriendo el descanso vacacional hasta su culminación. Se superponen ambos también, pero esta vez con supremacía del descanso vacacional. Finalizadas las vacaciones, de persistir la incapacidad médica, recién se computará como tal a partir de esa fecha.

5.2. La falta de goce oportuno y la llamada “triple vacacional”

Cuando ha transcurrido el plazo máximo para que el trabajador goce del descanso vacacional –que como se ha estudiado es el año siguiente a aquel en que cumplió con los requisitos– sin que el trabajador goce del descanso físico, se genera a su favor el pago de la llamada “triple vacacional” contemplada en el artículo 23 del D. Leg. N° 713, compuesta por los siguientes tres conceptos:

a) **Una (1) remuneración por el trabajo realizado en el mes en que debió gozar de vacaciones**

De los tres conceptos que conforman la “triple vacacional” solamente estaría pendiente de pago, al tiempo del incumplimiento, los dos siguientes, toda vez que esta primera remuneración ya fue pagada en la oportunidad en que el trabajador laboró y debía descansar.

(54) Sobre la oportunidad del goce del descanso vacacional, el profesor Elmer Arce apunta que “hay que tener en cuenta dos límites fundamentales al poder del empleador (...) el uso abusivo o fraudulento del poder de dirección empresarial [y las] prohibiciones legales que impedirán la actuación del poder empresarial en la determinación unilateral del momento de disfrute del descanso físico”. ARCE ORTIZ, Elmer. Ob. cit., pp. 508 y 509.

- b) **Una (1) remuneración por el descanso vacacional cuyo derecho a gozar adquirió, pero que finalmente no gozó**

Sobre este segundo concepto, según el Pleno Jurisdiccional Laboral del año 1999, cuando el vínculo laboral se encuentra vigente el pago de dicha remuneración se efectúa tomando como base la remuneración vigente a la fecha en que se configura el incumplimiento adicionándole el interés legal laboral en el caso de que no haya existido incremento remunerativo hasta el momento en que se hace efectivo el pago. Empero, si entre la fecha en que se configuró el incumplimiento y la fecha efectiva de pago sí ha existido incremento salarial, se tomará la remuneración incrementada sin añadir interés alguno.

- c) **Una (1) remuneración adicional por concepto de indemnización por vacaciones no gozadas**

Con relación a la indemnización vacacional, no está sujeto a aporte ni retención alguna, ni siquiera del impuesto a la renta de quinta categoría. Se abona en función de la remuneración que percibe el trabajador en la fecha en que se realiza el pago.

Sobre el tema puntual de la indemnización vacacional, el criterio de la Corte Suprema de la República es que, al pagarse, “reemplazaba” al descanso físico no gozado, por lo tanto, el empleador quedaba liberado de otorgar descanso físico por el periodo incumplido aunque fuere tardío. Así, en la Casación N° 1633-98-La Libertad, se expresó lo siguiente:

“Que, si bien es cierto, el primer párrafo del artículo veintitrés del Decreto Legislativo número setecientos trece prescribe acerca del no disfrute del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquel en el que se adquiere el derecho, dando a entender aparentemente que su no goce dentro del referido año da derecho automático a los tres conceptos que a continuación detalla, también lo es que **de la lectura de los siguientes párrafos, fluye con claridad que tales conceptos están condicionados al no goce del descanso vacacional durante el tiempo de servicios del trabajador**; toda vez que el inciso b) hace referencia al descanso adquirido y no gozado, es decir, no hecho efectivo y, el inciso c) informa sobre la indemnización por el no disfrute del descanso no efectivizado, **los cuales desaparecen si se llega a hacer efectivo el descanso, disfrutándolo así sea con retraso**” (el énfasis es nuestro).

Asimismo, en la Casación N° 2049-2009-Lima se señala que a pesar de que el empleador haya otorgado el descanso vacacional tardíamente, esto no significa que se haya liberado del pago de la indemnización, debido a que ya se produjo el daño al trabajador por la falta de descanso oportuno:

“Interpretando a contrario sensu esta norma (art. 23 del D. Leg. N° 713), obliga al empleador a conceder al trabajador su descanso anual remunerado dentro del año siguiente a aquel en que adquiere el derecho a su goce sancionando tal incumplimiento además con el pago de una indemnización equivalente a remuneración por no haber disfrutado del

descanso, es decir, **aun cuando el empleador en forma posterior a dicho periodo otorgue en forma tardía el descanso vacacional ganado por el trabajador, esto no libera del pago de la indemnización reconocida, pues por su naturaleza constituye un modo de reparar la falta de descanso oportuno del trabajador luego de dos años de servicios ininterrumpidos**; por lo que, habiéndose determinado en la instancia de mérito que el demandante hizo uso físico de vacaciones en forma extemporánea, le corresponde el pago de la indemnización aludida” (el énfasis es nuestro).

Aunque no se ha precisado el plazo que tiene el empleador para efectuar estos pagos, se entiende que es inmediatamente después de haberse configurado la falta de otorgamiento oportuno del descanso vacacional. No es correcto sostener que el pago debe efectuarse a la extinción de la relación laboral con la liquidación de beneficios sociales, pues la exigibilidad de la “triple vacacional” se configura tan pronto transcurrió el plazo para el goce del descanso sin que el trabajador lo haya hecho.

La indemnización vacacional no es percibida por los gerentes o representantes de la empresa que, teniendo la potestad de decidir sobre el goce de su descanso, optaron por no hacerlo. Entonces, no basta pertenecer a la plana gerencial o ser representante de la empresa para que se les exceptúe del cobro de la indemnización, pues previamente debe determinarse si tal funcionario estaba investido de la atribución de decidir sobre su propio goce vacacional. Un gerente general que no tiene esa posibilidad sino que es, por ejemplo, el Directorio o la Junta de Accionistas el que decide, tendrá derecho a percibir la indemnización vacacional en caso que no haya disfrutado oportunamente del descanso físico.

El pago de la “triple vacacional” se efectúa por los días que el trabajador no gozó de descanso oportuno, sea la totalidad del descanso (30 días) o proporcionalmente si lo pendiente es un número de días menor a 30.

6. REMUNERACIÓN VACACIONAL

6.1. Conceptos computables

Con relación a la remuneración vacacional, es aquella que el trabajador percibiría si continuase laborando con normalidad. Por lo tanto, los incrementos que se otorguen o entren en vigencia mientras el trabajador se encuentra de vacaciones, tendrán que ser percibidos y formarán parte de la remuneración vacacional.

Toda vez que la remuneración vacacional se abona antes del inicio del descanso: i) si el incremento surge durante las vacaciones, se abonará a manera de reintegro al finalizar el descanso y cuando se reincorpore a las labores; ii) si el incremento entrará en vigencia durante las vacaciones pero se conocía con anterioridad al inicio del descanso, se tendrá que incorporar a la remuneración vacacional desde el inicio del descanso.

Para determinar la remuneración vacacional se siguen los criterios de determinación de la remuneración computable para la compensación por tiempo de servicios (CTS) a excepción de las remuneraciones periódicas, por lo tanto:

- Ingresan todos los conceptos de naturaleza remunerativa que de manera permanente percibe el trabajador (sueldo básico, asignación familiar, bonificaciones permanentes, etc.).
- Se excluyen los conceptos no remunerativos detallados en el artículo 19 del TUO de la Ley de CTS.
- Las remuneraciones complementarias de naturaleza variable o imprecisa (horas extras, comisiones en un comisionista “mixto”) ingresan en función del promedio de los seis (6) meses anteriores al inicio del descanso, siempre que hayan sido percibidas cuanto menos en tres (3) meses dentro de dicho semestre.
- Las remuneraciones principales de naturaleza variable o imprecisa ingresan en función del promedio, sin exigírseles haber sido percibidas por lo menos en tres oportunidades, ya que esta regla rige exclusivamente para las remuneraciones variables o imprecisas cuando son complementarias.
- No se incluye total ni parcialmente el monto de las gratificaciones legales (Fiestas Patrias y Navidad) ni tampoco las remuneraciones de periodicidad anual o una mayor.

6.2. Oportunidad de pago

De acuerdo con lo señalado por el artículo 16 del D. Leg. N° 713, “la remuneración vacacional será abonada al trabajador antes del inicio del descanso”.

La cuestión pareciera ser muy clara, aunque la realidad nos demuestra que no siempre es así. Nos explicamos. La clave es determinar lo que se entiende por el término “antes” que emplea la norma en mención. Para nosotros, el término “antes” debe entenderse por el día inmediatamente anterior al inicio del descanso y, como máximo, el mismo día de inicio del descanso. Pero de ninguna manera como un tiempo anterior que exceda al día anterior del inicio del descanso, como muchos empleadores suelen hacer, por ejemplo, abonando la remuneración vacacional tan pronto el trabajador cumple el año de servicios y el récord aunque les otorgarán el descanso físico recién luego de varios meses. Es una práctica irregular que, a nuestro criterio, desnaturaliza la finalidad de la norma.

En efecto, la finalidad del artículo 16 del D. Leg. N° 713 es que el trabajador cuente con recursos económicos para hacer uso adecuado de su descanso vacacional y pueda, por ejemplo, costear su distracción y recreo, lo que es muy probable que no suceda si la remuneración vacacional le es pagada con demasiada antelación al inicio efectivo del descanso. En el ejemplo del párrafo anterior, al momento en que el trabajador haga uso de su descanso vacacional es muy probable que la remuneración vacacional que le fue abonada meses atrás ya haya sido utilizada en su totalidad. En este contexto, el descanso vacacional incluso podría llegar a ser perjudicial para el trabajador ya que irremediablemente realizará gastos, mas no con cargo a la remuneración vacacional por haber sido ya agotada.

Y esta regla rige para los supuestos de fraccionamiento y acumulación del descanso vacacional, en cuyo caso la remuneración vacacional deberá pagarse fraccionada y acumuladamente al tiempo de cada fracción o periodo acumulado, proporcionalmente.

No debemos olvidar que las vacaciones son un descanso remunerado que hacen simultáneos al pago y al descanso.

7. RÉCORD TRUNCO VACACIONAL

7.1. Definición

Se entiende por récord trunco vacacional a la situación por la cual un trabajador, al cesar en su empleo, ve interrumpir precisamente el récord vacacional que venía acumulando mientras laboraba. De ahí el término de récord “trunco” o “vacaciones truncas”.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 22 del D. Leg. N° 713, el récord trunco vacacional es compensado a razón de tantos dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiere laborado el trabajador. El récord trunco vacacional debe ser compensado porque, pese a que el trabajador no cumplirá con los requisitos para el goce del derecho, sí existía la expectativa de que podía cumplirlos en caso no hubiera cesado. Volveremos sobre este tema en un ítem especial de este mismo punto sobre lo que nosotros denominamos el “cumplimiento imposible” del récord.

Para que proceda el pago por récord trunco vacacional el trabajador deberá haber cumplido por lo menos un (1) mes de vínculo laboral. Si cesa antes del primer mes no corresponde el pago de “vacaciones truncas”. Esta exigencia, no obstante, solamente aplica para el récord vacacional del primer año de servicios y no para el segundo y siguientes, en los cuales se abonará el récord trunco vacacional desde el primer día. Así se desprende del artículo 23 del Decreto Supremo N° 012-92-TR (Reglamento del D. Leg. N° 713) ya que el término “un mes de servicios a su empleador” que utiliza este dispositivo se debe interpretar en sus propios términos, es decir, un mes de servicios y no un mes por cada periodo vacacional.

7.2. El cumplimiento “imposible” del récord

En cuanto al récord trunco vacacional podemos advertir una situación que no ha sido recogida expresamente por la norma y es la siguiente: ¿Qué sucede si un trabajador cesa y trunca su récord vacacional en un momento tal en que ya era posible advertir que si hubiera completado el año de servicios, no le iba a ser posible cumplir el récord vacacional? En otras palabras, le iba a resultar imposible cumplir el récord.

Nos explicamos con un ejemplo. Un trabajador cumple una jornada ordinaria de cinco (5) días a la semana, por lo tanto, debe acumular un mínimo de 210 días de labor efectiva. Es el caso que este trabajador cesa al finalizar el undécimo (11) mes del primer año de servicios y a esta fecha había acumulado únicamente 180 días de labor, debido a numerosos descansos médicos y permisos no remunerados en los meses anteriores. Al quedar sin laborar solamente un mes de servicios (el duodécimo) del cual solamente eran laborables, aproximadamente, 23 días (excluyendo sábados, domingos y feriados), queda claro que en el mejor escenario dicho trabajador solamente iba a acumular un total de 203 días de labor efectiva (180 acumulados y 23 que hubiera acumulado) por lo que, de haber completado el año, no iba a tener descanso vacacional por ese año. ¿Le corresponde igualmente el pago por récord trunco vacacional?

Como hemos adelantado, la norma no se ha colocado en este supuesto, lo que podría llevar a concluir que, en principio, igualmente tendría que abonarse las “vacaciones truncas” al no existir norma expresa que restrinja el pago. Creemos que la respuesta podemos encontrarla en el segundo párrafo del artículo 22 del D. Leg. N° 713 y debe reconocerse el pago de récord trunco vacacional aunque únicamente por los 180 días efectivamente laborados y no por los 11 meses de vínculo vigente, al mencionar dicho dispositivo que el récord trunco se abona “a razón de tantos dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiere laborado el trabajador”. No deja de ser, en todo caso, una situación incierta que tendría que ser zanjada.

Lo otro sería que el trabajador alegue, en el mismo ejemplo, que al cesar era hipotéticamente posible que en el duodécimo (12) mes cubriera tantas horas extras y trabajo en descanso semanal y feriados, para que se consideren como días trabajados, se sumen a los 180 acumulados y cumpla así con el récord. Empero, descartamos esta alegación por hipotética e imposible de comprobar.

8. REDUCCIÓN, ACUMULACIÓN Y FRACCIONAMIENTO DE LAS VACACIONES

8.1. Reducción del descanso vacacional

Mediante acuerdo de partes se puede convenir que el trabajador reduzca su descanso vacacional de treinta (30) a, como máximo, quince (15) días. Es lo que comúnmente se conoce como “venta” de vacaciones. El acuerdo debe constar por escrito.

Por los días que el trabajador laborará y ya no descansará, el empleador deberá otorgar la respectiva compensación vacacional que es idéntica a la remuneración por los días materia de reducción o “venta”.

Así, por ejemplo, si un trabajador reduce su descanso vacacional de treinta (30) a veinte (20) días, por lo que laborará diez (10) días, el empleador deberá abonar los siguientes conceptos:

- La remuneración vacacional por los 20 días de descanso físico.
- La remuneración por el trabajo que realizará en los 10 días materia de reducción.
- La compensación vacacional por los 10 días materia de reducción, equivalente a la remuneración señalada en el literal b).

Reiteramos que el monto de la compensación vacacional es equivalente a la remuneración por los días materia de “venta” y no a la remuneración vacacional, ya que esta última aplica para los días en que sí se gozará de descanso físico, y precisamente en los días materia de reducción no habrá tal descanso.

Al ser la reducción de descanso vacacional un acto de disposición de derechos, usualmente son previamente coordinados con el empleador quien generalmente también obtendrá un legítimo beneficio, sin que el trabajador se perjudique como sí ocurre con el acto de renuncia de derechos. Mientras que en los actos de disposición existe beneficio de ambas partes, en los actos de renuncia será el empleador quien únicamente viene beneficiado. El

beneficio del trabajador, en este caso, se centra en la percepción de mayores ingresos, por lo que presupone que ha priorizado el aspecto económico, mientras que el beneficio para el empleador es que tendrá a su disposición a su trabajador algunos días más.

Finalmente, a nuestro criterio el descanso vacacional que se puede reducir es aquel que se encuentra por vencer, y no el que ya está vencido. Si ya transcurrió el año siguiente al goce del derecho para que el trabajador goce del descanso, es este un período por el que ya se configuró el incumplimiento del empleador y se devengó la llamada “triple vacacional”, insubsanable mediante un acuerdo de reducción. Solamente si aún se está a tiempo de otorgarle oportunamente el descanso físico, podrá pactarse que sea reducido.

8.2. Acumulación de descanso vacacional

El artículo 18 del D. Leg. N° 713 permite que, por acuerdo de partes, se acumulen dos (2) periodos vacacionales consecutivos, siempre que después de un año de servicios continuo disfrute de un descanso de siete (7) días naturales. En rigor, entonces, el trabajador puede acumular como máximo cincuenta y tres (53) días:

- Veintitrés (23) días del primer periodo acumulado, que resulta de restar de los treinta (30) días en total, aquellos siete (7) que como mínimo debe gozar el trabajador.
- Treinta (30) días del segundo periodo acumulado.

Cuando la norma establece que solo pueden acumularse como máximo dos (2) periodos consecutivos no implica que el trabajador no pueda acumular, en otro momento posterior con el mismo empleador, otros dos periodos vacacionales distintos a aquellos dos primeros. Aquella restricción se refiere a que en un mismo acto solo se puede acumular como máximo dos periodos, estando prohibido acumular tres o más periodos vacacionales consecutivos en un mismo acto o en una misma vez.

De igual modo, desde nuestro punto de vista el trabajador puede utilizar, para una segunda acumulación, uno de los dos periodos que ya ha sido objeto de acumulación anteriormente, toda vez que no rompe la regla. En efecto, para un trabajador que acumuló 53 días entre el primer y segundo periodo vacacional, los días de este segundo periodo pueden a su vez ser acumulados con los 30 del siguiente periodo consecutivo (tercero), naturalmente: i) deberá sanearse el primer periodo vacacional culminando satisfactoriamente el goce de los 30 días de ese periodo; y ii) también deberá gozar, por el segundo periodo, cuanto menos de 7 días de descanso físico a fin de cumplir con la exigencia de la norma. En otras palabras, que se haya acumulado el primer y el segundo periodo vacacional no impide que en acto posterior este segundo periodo se acumule con el tercero, y el tercero con el cuarto, y así sucesivamente.

El convenio de acumulación también debe constar por escrito.

Los trabajadores extranjeros son los únicos que sí pueden acumular más de dos (2) descansos vacacionales consecutivos en un mismo acto o en una misma vez.

8.3. Fraccionamiento del descanso vacacional

El artículo 17 del D. Leg. N° 713 establece que “el trabajador debe disfrutar del descanso vacacional en forma ininterrumpida; sin embargo, a solicitud escrita del trabajador, el empleador podrá autorizar el goce vacacional en periodos que no podrán ser inferiores a siete días naturales”.

Si por necesidades del propio trabajador, que pueden obedecer a razones de índole personal, solicita gozar fraccionadamente su descanso vacacional, cada fracción no deberá ser menor a siete (7) días naturales. De la literalidad de la norma se desprende que no tienen efecto los descansos por periodos menores a 7 días “a cuenta” del descanso vacacional; en todo caso son licencias con goce de haber.

Para el fraccionamiento del descanso vacacional, no se requiere la suscripción de un convenio, bastará la solicitud, de preferencia por escrito, que presente el trabajador. No obstante, está siempre a la decisión del empleador autorizar el fraccionamiento, pues nótese que el dispositivo en comentario así lo establece expresamente.

El fraccionamiento no se asemeja a la figura del “adelanto” del descanso vacacional ya que en este el trabajador aún no ha alcanzado el derecho al descanso. Para el fraccionamiento se entiende que el trabajador ya cumplió con los requisitos para el goce del descanso vacacional.

9. PARTICULARIDADES DEL DESCANSO VACACIONAL EN ALGUNOS REGÍMENES ESPECIALES

Analicemos el tratamiento del descanso vacacional en algunos regímenes especiales:

9.1. Micro y pequeña empresa

En ambos regímenes, microempresa y pequeña empresa, se reconoce el descanso vacacional solo de quince (15) días naturales por año de servicios, aunque el trabajador deberá cumplir con el récord vacacional que establece el D. Leg. N° 713. Es decir, reduciéndose el número de días de descanso en relación con los trabajadores del régimen general, se les equipara con estos al exigírseles laborar la misma cantidad mínima de días para acceder al derecho.

Ahora bien, el artículo 55 del TUO de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2013-PRODUCE, estipula la aplicación supletoria del D. Leg. N° 713, por lo tanto es posible en ambos regímenes especiales pactar la reducción, acumulación y fraccionamiento del descanso vacacional. La cuestión es determinar hasta cuántos días se puede reducir, acumular o fraccionar, considerando que las normas generales parten de un descanso de 30 días, el doble de días que se asignan para la microempresa y para la pequeña empresa.

A nuestro criterio, es clave lo dispuesto por el artículo 17 del D. Leg. N° 713 que imperativamente establece que el trabajador no puede gozar menos de siete (7) días naturales cuando fracciona su descanso vacacional, que se repite en el artículo 18 del mismo D. Leg. N° 713 para el caso de acumulación de vacaciones. Creemos, entonces, que si la

finalidad de la ley es que el trabajador goce cuando menos de 7 días de descanso vacacional en un año, aunque haya sido establecido para figuras específicas como el fraccionamiento y la acumulación, igual nos da una pauta de la intención del legislador, que podría extenderse a otros regímenes especiales como los que aquí estudiamos.

En consecuencia, en los regímenes de la microempresa y pequeña empresa:

- El trabajador podrá reducir su descanso vacacional de quince (15) a siete (7) días como máximo, por lo que podrá “vender” hasta ocho (8) días.
- Podrá acumular como máximo en un solo acto, dos descansos vacacionales consecutivos siempre que goce cuando menos de siete (7) días naturales en el año. Por lo tanto, podrá acumular hasta veintitrés (23) días: 8 del primer año y 15 del siguiente periodo.
- Podrá fraccionar su descanso en periodos no menores a siete (7) días, por lo que solo puede generar dos (2) fracciones: uno de siete (7) y el otro de ocho (8) días.

9.2. Trabajadores del hogar bajo la modalidad “cama adentro”

Es “cama adentro” la modalidad de trabajo en el hogar en que el trabajador del hogar sí habita la casa-habitación, a diferencia de la modalidad “cama afuera”.

Se presenta una particularidad en el goce del descanso vacacional del trabajador del hogar bajo la modalidad “cama adentro”, pues si su elección es permanecer durante su descanso vacacional en el hogar –lo que naturalmente puede elegir hacer– no podría el dueño de casa conminarle a que lo abandone precisamente durante el tiempo que dure el descanso vacacional, porque para este grupo de trabajadores la casa-habitación no solamente constituye su centro de trabajo, sino también el lugar donde viven y residen.

En los hechos, ese trabajador del hogar pasará a ser un “miembro más de la familia” ya que habitará el hogar sin obligación de prestar servicio alguno, pero seguirá recibiendo alimentación en el hogar y vivienda que, para su caso, constituyen condiciones de trabajo⁽⁵⁵⁾. Creemos que el dueño de casa no podría negarse a brindarle alimentación durante sus vacaciones, sería un trato denigrante que rebajaría la dignidad del trabajador del hogar.

Sí es aparentemente paradójico que, durante sus vacaciones en que precisamente se suspende la obligación de laborar, siga recibiendo condiciones de trabajo que justamente sirven “para” laborar. Claro está, no podría durante sus vacaciones obligársele a usar uniforme de trabajo, si acaso utiliza uno en sus labores.

No obstante, sí creemos que pese a que el trabajador se encuentra de descanso vacacional igualmente debe respetar las reglas internas del hogar. Por ejemplo, no podría llegar al hogar a horas inadecuadas o impropias para una casa-habitación ni desobedecer las reglas de conducta y convivencia en el hogar, ni actuar con libertinaje. Es una manifestación del carácter fiduciario de esta modalidad de trabajo.

(55) La casa-habitación, para el trabajador del hogar, es al mismo tiempo su centro de trabajo, lugar de residencia y condición de trabajo

CAPÍTULO V

COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS (CTS)

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CTS

La Compensación por Tiempo de Servicio (CTS) es un beneficio social cuya finalidad principal es cubrir las contingencias que origina el cese del trabajador y por el tiempo que se encuentre desempleado. Dicha finalidad exige una forma de cálculo distinta al de los otros beneficios sociales, así como un régimen de disposición especial que debe ser conocido por los empleadores y demás gestores de negocios⁽⁵⁶⁾.

Dicho beneficio es regulado el TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (CTS), aprobado por el Decreto Supremo N° 001-97-TR (Ley de CTS) y su Reglamento, que recalca que la CTS es un beneficio social que se otorga al trabajador con la finalidad de que pueda cubrir sus necesidades y las de su familia en caso de desempleo. Al respecto, Francisco Gómez Valdez indica que la norma adopta la tesis que sostiene que la compensación (indemnización) por tiempo de servicios es un salario diferido, posición doctrinaria dominante para encarar la naturaleza jurídica de la institución⁽⁵⁷⁾.

El monto de la CTS, sus intereses, depósitos, traslados, retiros parciales y totales se encuentran inafectos de todo tributo creado o por crearse, incluido el del Impuesto a la Renta. De igual manera, se encuentra inafecta al pago de aportaciones al régimen Contributivo de la Seguridad Social, al Sistema Nacional de Pensiones (SNP) y al Sistema Privado de Pensiones (SPP)⁽⁵⁸⁾.

(56) RODRÍGUEZ GARCÍA, Fernando. *Compensación por Tiempo de Servicios*. Gaceta Jurídica, Lima, 2007, p. 5.

(57) GÓMEZ VALDEZ, Francisco. *Derecho del Trabajo - Las relaciones individuales de trabajo*. 3ª edición, San Marcos, Lima, 2009, p. 411.

(58) RODRÍGUEZ GARCÍA, Fernando. Ob. cit., p. 5.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

2.1. Trabajadores comprendidos

La Ley de CTS es enfática al señalar que solamente tienen derecho a este beneficio aquellos trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada que cumplan, cuando menos en promedio, una jornada mínima diaria de cuatro (4) horas.

El Reglamento de la Ley de CTS indica que se considera cumplido el requisito de cuatro (4) horas diarias en el caso que la jornada semanal del trabajador dividida entre seis (6) o cinco (5) días, según corresponda, resulte en promedio no menor a cuatro (4) horas diarias. En el caso que jornada semanal sea inferior a cinco (5) días, se cumple con dicho requerimiento cuando el trabajador labora veinte (20) horas a la semana como mínimo.

2.2. Trabajadores excluidos

Con base en la particular naturaleza de este beneficio, el legislador ha previsto que determinados trabajadores se encuentren excluidos del ámbito de aplicación de esta norma. De esa manera, se consideran trabajadores excluidos:

- Los trabajadores que perciben el 30 % o más del importe de las tarifas que paga el público por los servicios que prestan, no tienen derecho al pago de la CTS. Para la aplicación de esta disposición, no se consideran tarifas las remuneraciones de naturaleza imprecisa tales como la comisión y el destajo.
- Los trabajadores sujetos a regímenes especiales de compensación por tiempo de servicios, tales como construcción civil, pescadores, artistas, trabajadores del hogar, mineros, se rigen por sus propias normas. En tal sentido, el otorgamiento o no de la CTS será regulado por leyes especiales.

Un caso especial, señalado por el Reglamento de la Ley de CTS, es el referido a los trabajadores que hayan suscrito con sus empleadores convenios de remuneración integral anual en el cual se incluya la CTS. Por ese motivo, no tendrán derecho a percibir la CTS de manera semestral.

Finalmente, la misma norma indica que por decreto supremo se podrán incorporar a este régimen compensatorio aquellos regímenes especiales cuya naturaleza sea compatible con la misma y su jerarquía normativa lo permita.

3. DEVENGUE DE LA CTS

El derecho al pago de la CTS se devenga desde el primer mes de iniciado el vínculo laboral; cumplido este requisito, toda fracción se computa por treintavos.

NOTA DE INTERÉS

La CTS que se devengue al cese del trabajador, por un periodo menor a un semestre deberá ser pagada directamente por el empleador dentro de las cuarenta y ocho horas de producido el cese y con efecto cancelatorio. En este caso, se tomará como remuneración computable la que el trabajador reciba a la fecha del cese.

4. PERIODO COMPUTABLE

Para el cálculo de la CTS se debe de considerar el tiempo de servicios efectivamente laborado por el trabajador dentro del territorio peruano o en el extranjero cuando el trabajador mantenga vínculo laboral vigente con el empleador que lo contrata en Perú.

Son computables solo los días de trabajo efectivo. Excepcionalmente, deberán ser considerados como días efectivamente laborados a efectos del cálculo de la CTS, los siguientes:

DÍAS EFECTIVAMENTE LABORADOS
• Las inasistencias motivadas por accidentes de trabajo, enfermedades profesionales o por enfermedades debidamente comprobadas, hasta por 60 días al año. Los 60 días se computan en cada periodo anual comprendido entre el 1 de noviembre de un año al 31 de octubre del año siguiente.
• Los días de descanso pre y posnatal.
• Los días de suspensión de la relación laboral con pago de remuneración por el empleador.
• Los días de huelga, siempre que no haya sido declarada improcedente o ilegal.
• Los días que devenguen remuneraciones en un procedimiento de calificación de despido, ya sea por reposición o nulidad.

Los días de inasistencias injustificadas se podrán deducir del tiempo de servicios a razón de un treintavo por cada día.

5. REMUNERACIÓN COMPUTABLE

5.1. Noción de remuneración

Se considera como remuneración computable para el cálculo de la CTS, la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador (en dinero o en especie), como contraprestación de su labor (sin importar la denominación que se les dé), siempre que sean de su libre disposición.

Se incluye dentro de la remuneración computable el valor de la alimentación principal (se entiende por alimentación principal, indistintamente, el desayuno, almuerzo, y la cena o comida) proporcionada en dinero o en especie por el empleador. Es importante señalar que el refrigerio que no constituye alimentación principal no será considerado como remuneración para ningún efecto legal. Igualmente, se excluirá la alimentación proporcionada por el empleador y que tenga la calidad de condición de trabajo.

A efectos de determinar si un determinado pago califica o no como remuneración es preciso revisar la definición que ya hemos expuesto al inicio de este manual. Es decir, se tomará en consideración lo dispuesto por el artículo 6 de la LPCL, el cual señala que:

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

5.2. Periodo a depositar de la CTS

La remuneración computable a efectos del pago de la CTS variará según el periodo a depositar. Así tenemos⁽⁵⁹⁾:

- **Depósitos acumulados al 31 de diciembre de 1990:** La CTS acumulada al 31 de diciembre de 1990 debió ser pagada anualmente y dentro del primer semestre de cada año, sobre la base de la remuneración vigente a la fecha del depósito. El plazo para efectuar dichos pagos fue de diez (10) años, los cuales vencieron el 13 de marzo de 2001.
- **Depósitos devengados a partir del 1 de enero de 1991:** La CTS devengada a partir del 1 de enero de 1991 se calcula por periodos semestrales. Así, para efectuar los depósitos de la CTS del mes de mayo –que comprende el periodo entre el 1 de noviembre de un año hasta el 30 de abril del año siguiente– se deberá considerar la remuneración del mes de abril y para el depósito de la CTS del mes de noviembre –que comprende el periodo entre el 1 de mayo de un año y 31 de octubre del mismo año–, se debe considerar la remuneración del mes de octubre.
- **CTS otorgada al cese del trabajador:** Tal como habíamos mencionado, los trabajadores tienen derecho a recibir el monto devengado por CTS hasta la fecha de su cese. Dicho monto debe ser pagado directamente por el empleador, dentro de cuarenta y ocho (48) horas de producido el cese y con efecto cancelatorio. En este caso, la remuneración computable será la vigente a la fecha del cese.

Es importante señalar que, en el caso de que las partes –empleador y trabajador– hayan pactado una reducción de remuneraciones, la CTS deberá ser calculada teniendo en consideración las dos remuneraciones, es decir, hasta la fecha de la reducción se deberá calcular la remuneración más alta y por el tiempo de servicios posterior se deberá calcular el beneficio con el nuevo monto.

5.3. Tipos de remuneración

a) Remuneración principal

La remuneración principal o básica es aquel monto fijo pactado por las partes como contraprestación por la labor efectuada por el trabajador. Su otorgamiento se encuentra directamente relacionado con la prestación de servicios; es decir, se otorga en función a la medida horaria o mensual del trabajo. Al ser una remuneración fija, puede ser cuantificable en dinero de manera proporcional al tiempo efectivo de labores.

El monto de la remuneración principal o básica no puede ser menor a la Remuneración Mínima Vital (RMV), suma que actualmente equivale a S/ 850.00.

(59) *Ibidem*, p. 7.

Por otro lado, hay que mencionar que existen casos en que los trabajadores perciben una remuneración irregular por la naturaleza de la prestación, para lo cual hay que examinar la situación de los comisionistas y los destajeros.

COMISIONISTAS	<p>Un ejemplo claro de comisionista es el caso de los vendedores Existen dos tipos de comisionistas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aquellos que perciben un básico y, adicionalmente, el total de las comisiones ganadas en el mes. <p>El básico –que no puede ser menor a la RMV– es la contraprestación directa por el servicio efectuado y, las comisiones, sin perder su naturaleza remunerativa, forman parte complementaria de la remuneración principal.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aquellos que solo perciben comisiones. En este caso, la remuneración principal del comisionista se encuentra conformada por las comisiones que genere durante un determinado periodo de tiempo. <p>Así, pueden presentarse dos supuestos: a) que genere comisiones por un monto mayor a la RMV, en cuyo caso no habría ningún problema porque el trabajador estaría percibiendo por el referido mes un monto mayor al mínimo, o, b) que genere comisiones por un monto menor a la RMV, en cuyo caso el empleador se encontraría obligado a pagar por lo menos la RMV.</p>
DESTAJEROS	<p>Son aquellos cuyo pago se efectúa en relación a las unidades de obra o pieza que hayan elaborado durante un periodo determinado. Un ejemplo claro sobre el particular se da en el caso de los obreros que elaboran piezas de artesanías, pues ellos reciben un pago determinado por cada pieza elaborada.</p> <p>Ahora bien, en la prestación de servicios de los destajeros también pueden presentarse casos similares a los señalados para el caso de los comisionistas, es decir, que por la prestación de servicios en el mes perciban un pago mayor o menor a RMV. En tales casos, aplicarán las mismas reglas mencionadas⁽⁶⁰⁾.</p>

En el caso de los comisionistas y destajeros, la remuneración computable se establece sobre la base del promedio de las comisiones, destajo o remuneraciones principales imprecisas percibidas por el trabajador en el periodo respectivo. Si el periodo a liquidarse fuera inferior a 6 meses, la remuneración computable se establecerá sobre la base del promedio diario de lo percibido durante dicho periodo.

b) Remuneración complementaria

La remuneración complementaria es aquella que percibe el trabajador adicionalmente a su remuneración básica y que forma parte de los pagos que percibe por la prestación del servicio o con ocasión del mismo. Es preciso señalar que dichas remuneraciones no se derivan necesariamente de la prestación ordinaria de trabajo sino de otros factores que pueden estar relacionados con:

- La prestación de servicios del trabajador en condiciones no ordinarias (p.e. bonificaciones por la realización de labores en sobretiempo o por trabajos nocturnos).

(60) *Ibíd*em, p. 8.

- La calidad personal del trabajador (p.e. asignaciones por determinadas contingencias o festividades como el matrimonio o el fallecimiento de algún familiar directo).
- Circunstancias externas al trabajo y a la condición del trabajador (gratificaciones por fiestas patrias y navidad o gratificaciones extraordinarias).
- Resultados del negocio (bonificaciones por productividad).

Por otro lado, resulta importante distinguir entre dos tipos de remuneración complementaria, según se trate de remuneraciones regulares o periódicas, las cuales desarrollamos a continuación:

1) Remuneraciones regulares

Son remuneraciones regulares aquellas percibidas habitualmente por el trabajador aun cuando sus montos puedan variar en razón de incrementos u otros motivos.

La Ley de CTS precisa que excepcionalmente, tratándose de remuneraciones complementarias, de naturaleza variable o imprecisa, se considera cumplido el requisito de regularidad si el trabajador las ha percibido cuando menos tres (3) meses en cada periodo de seis (6).

Así, para su incorporación a la remuneración computable a efectos del pago de beneficios tales como la compensación por tiempo de servicios o las gratificaciones de fiestas patrias y navidad, se deberán sumar los montos percibidos y su resultado se divide entre seis (6).

Cuando el periodo a liquidarse es inferior a seis (6) meses, según el Reglamento de la Ley de CTS, los montos percibidos se incorporan a la remuneración computable dividiendo el resultado de la suma de ellos entre el periodo a liquidarse.

2) Remuneraciones periódicas

Son remuneraciones periódicas aquellas que el trabajador percibe permanentemente según un cronograma de entregas que puede ser mensual, semestral o incluso anual.

Así, para el pago de beneficios sociales tales como la CTS, se deberán incorporar a la remuneración computable según se indica a continuación:

- Remuneraciones de periodicidad semestral: Dichas remuneraciones se incorporan a la remuneración computable a razón de 1/6 de lo percibido en el semestre respectivo. Se incluye en este concepto a las gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad.
- Remuneraciones de periodicidad superior a seis (6) meses: Dichas remuneraciones se incluyen a la remuneración principal a razón de 1/12 de lo percibido en el semestre respectivo.

- Remuneraciones de periodicidad superior a doce (12) meses: Estas remuneraciones no se incluyen en la remuneración computable.
- Remuneraciones fijas de periodicidad superior a un (1) mes, pero inferior a seis (6) meses: Dichas remuneraciones ingresan en la remuneración computable aplicando las mismas reglas de las remuneraciones regulares, sin que sea exigible el requisito de haber sido percibida cuando menos tres meses en cada periodo de seis.

5.4. Conceptos no remunerativos

De acuerdo a lo establecido en los artículos 19 y 20 de la Ley de CTS, se ha considerado una lista de conceptos considerados como no remunerativos para el pago de la CTS, los cuales ya hemos comentado en el capítulo 2. Sin embargo, para resumir la lista de conceptos no computables para la CTS, se puede revisar el cuadro siguiente:

CONCEPTOS NO COMPUTABLES
• Gratificaciones extraordinarias.
• Bonificación por cierre de pliego.
• La participación en las utilidades.
• Las condiciones de trabajo
• La canasta de Navidad o similares
• La movilidad supeditada a la asistencia al centro de trabajo
• Asignación por educación
• Asignación por alguna festividad o contingencia
• Bienes de la producción de la empresa
• La alimentación considerada como condición de trabajo y las prestaciones alimentarias de suministro directo
• Otros conceptos señalados en normas especiales.

6. DEPÓSITO DE LA CTS

6.1. Elección del depositario

La Ley de la CTS otorga a los trabajadores la posibilidad de elegir la entidad que deseen (dentro de las diversas entidades del Sistema Financiero) para que actúe como depositaria de su CTS. Para tal fin, podrán escoger entre las entidades bancarias, financieras, cajas municipales de ahorro y crédito, cajas municipales de crédito popular, cajas rurales de ahorro y crédito, así como cooperativas de ahorro y crédito a las que se refiere el artículo 289 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

El trabajador que ingrese a prestar servicios deberá comunicar a su empleador, por escrito y bajo cargo, en un plazo que no excederá el 30 de abril o 31 de octubre, según su fecha de ingreso, el nombre del depositario que ha elegido, el tipo de cuenta y la moneda en la cual deberá efectuarse el depósito de la CTS.

Si el trabajador no cumple con esta obligación, el empleador deberá efectuar el depósito en cualquiera de las instituciones señaladas anteriormente, bajo la modalidad de depósito a plazo fijo por el periodo más largo permitido.

Por último, hay que recalcar que el trabajador deberá elegir entre los depositarios que domicilien en la provincia donde se encuentre ubicado el centro de trabajo, y solo en caso de no contar con uno, en los de la provincia más próxima o de más fácil acceso.

6.2. Cambio del depositario

Es potestad del trabajador disponer libremente y en cualquier momento del traslado del monto acumulado de su CTS e intereses de uno a otro depositario, notificando de tal decisión a su empleador.

Cuando el trabajador solicite dicho cambio, el empleador, en el plazo de ocho (8) días hábiles cursará al depositario las instrucciones correspondientes, el que deberá efectuar el traslado directamente al nuevo depositario designado por el trabajador dentro de los quince (15) días hábiles de notificado.

Es importante señalar que, en el proceso de traslado, el anterior depositario tiene la obligación de informar al nuevo depositario sobre los depósitos y retiros efectuados, así como las retenciones judiciales por alimentos o cualquier otra afectación que pudiera existir.

6.3. Oportunidad del depósito de la CTS

La CTS se deposita semestralmente en la institución financiera elegida por el trabajador. Al efectuarse el depósito, queda cumplida y pagada la obligación, sin perjuicio de los reintegros que deban efectuarse en caso de depósito insuficiente o diminuto.

El empleador debe realizar el depósito de la CTS dos (2) veces al año, dentro de los primeros quince (15) días naturales de los meses de mayo y noviembre.

6.4. Tipo de moneda e identificación del depósito

El depósito de la CTS debe ser efectuado por el empleador a nombre del trabajador, en moneda nacional o extranjera a su elección, fijando claramente que el depósito se realiza con tal fin.

En este último caso, el empleador, a su elección, efectuará directamente el depósito en moneda extranjera o entregará la moneda nacional al depositario elegido con instrucciones en tal sentido, siendo de cargo del depositario efectuar la transacción correspondiente.

6.5. Constancia y liquidación de depósito

El empleador se encuentra en la obligación de entregar a cada trabajador, dentro de los cinco (5) días hábiles de efectuado el depósito, una liquidación debidamente firmada que contenga por lo menos la siguiente información:

INFORMACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN
• Fecha y número u otra seña otorgada por el depositario que indique que se ha realizado el depósito.
• Nombre o razón social del empleador y su domicilio.
• Nombre completo del trabajador.
• Información detallada de la remuneración computable.
• Periodo de servicios que se cancela.
• Nombre completo del representante del empleador que suscribe la liquidación.

En caso de que el trabajador no estuviese conforme con la liquidación efectuada por el empleador puede observarla por escrito, debiendo el empleador revisarla en un plazo de tres (3) días útiles de recibida la referida observación. Luego de lo cual, el empleador debe comunicar al trabajador por escrito el resultado de la revisión.

Si aún no estuviera de acuerdo el trabajador con la liquidación de CTS entregada, podrá recurrir al Ministerio de Trabajo o a la autoridad judicial competente.

6.6. Características del depósito

El depósito semestral de la CTS debe ser equivalente a los meses laborados por el trabajador. Así, el empleador deberá utilizar las siguientes fórmulas para efectuar el depósito:

CÁLCULO DE CTS	
Por número de meses	
$\frac{\text{Remuneración computable}}{12}$	x Número de meses laborados
Por número de días	
$\frac{\text{Remuneración computable}}{360}$	x Número de días laborados

Para efectos laborales, se entiende realizado el depósito en la fecha en que el empleador lo lleva a cabo.

Hay que remarcar que se pueden presentar las siguientes situaciones⁽⁶¹⁾:

DEPÓSITO INSUFICIENTE	En caso de que el empleador efectúe un depósito insuficiente o diminuto, deberá hacer el reintegro correspondiente, quedando obligado al pago de los intereses correspondientes.
DEPÓSITO EN EXCESO	En caso de que el empleador efectúe un depósito en exceso, es decir, por un monto mayor que el correspondiente al trabajador, podrá compensarlo –tanto el monto real como sus intereses– con el siguiente o siguientes depósitos, hasta agotarse.
REINTEGROS	Los incrementos de remuneraciones que signifiquen un reintegro en la CTS deberán depositarse sin intereses dentro de los quince (15) días naturales posteriores a la fecha de la publicación de la disposición normativa, celebración del convenio colectivo, de la notificación del laudo arbitral o de la fecha en que se hizo efectiva la decisión unilateral del empleador.

7. DISPONIBILIDAD DEL DEPÓSITO DE LA CTS

7.1. Intangibilidad e inembargabilidad

Los depósitos de la CTS son intangibles e inembargables, salvo el caso de demanda por concepto de alimentos, y hasta el 50 % de su totalidad.

El abono de la CTS intangible solo procede al cese del trabajador cualquiera sea la causa que lo motive, con las únicas excepciones de los retiros parciales de libre disposición y de la asignación provisional en procedimientos de nulidad de despido. Todo pacto en contrario es nulo.

7.2. Retiros parciales

Por otro lado, de acuerdo con la Ley N° 29352, a partir del 2011 y hasta la extinción del vínculo laboral, los trabajadores podrán disponer de sus cuentas individuales de CTS solo del 70 % del excedente de seis (6) remuneraciones brutas.

Para estos efectos, los empleadores deberán comunicar a las instituciones financieras respecto del equivalente al monto intangible de cada trabajador.

Recientemente se ha dejado sin efecto el dispositivo mencionado, pues a partir de la Ley N° 30334 se estableció una nueva tope para realizar el retiro parcial. En efecto, se autorizó a los trabajadores comprendidos dentro de los alcances del TUO de la Ley de la CTS a disponer libremente del 100 % del excedente de cuatro (4) remuneraciones brutas de los depósitos por CTS efectuados en las entidades financieras y que tengan acumulados a la fecha de disposición. Para tal efecto, se considerará el monto de la

(61) *Ibidem*, p. 19.

última remuneración del trabajador, y corresponderá a los empleadores comunicar a las instituciones financieras el monto intangible de cada trabajador.

8. CONTINGENCIAS RELACIONADAS CON EL DEPÓSITO DE LA CTS

8.1. Deudas a favor del empleador

Los montos que adeude el trabajador a su empleador a la fecha de cese por concepto de prestamos, adelanto de remuneraciones, venta o suministro de mercadería producida por el empleador, puede ser compensada siempre que en conjunto no exceda el 50 % de la CTS. El empleador efectuará el descuento de la siguiente manera:

- De las sumas que tenga que abonar directamente el empleador por CTS a la fecha de cese del trabajador.
- De la CTS acumulada al 31 de diciembre de 1990. De existir un saldo a favor del trabajador después de los descuentos, deberá ser abonado a la entidad financiera con intereses. En la constancia respectiva, el empleador especificará la suma que será entregada directamente a la entidad financiera.

8.2. Deudas a favor de cooperativas

Si al momento del cese del trabajador este mantiene adeudos a una o más cooperativas a las que otorgó como garantía de pago el depósito de su CTS, de acuerdo a lo establecido en el artículo 79 del Decreto Supremo N° 074-90-TR, TUO de la Ley General de Cooperativas, el empleador deberá retener el pago de las sumas adeudadas por el trabajador efectuando el descuento de la siguiente manera:

- De las sumas que tenga que abonar directamente el empleador por CTS a la fecha de cese del trabajador.
- De la CTS acumulada al 31 de diciembre de 1990. De existir un saldo restante, este será consignado al depositario de la CTS. En este caso, el empleador debe dejar constancia de la suma adeudada a la cooperativa en el certificado de cese del trabajador, a efectos de que el depositario abone directamente a las cooperativas las sumas adeudadas.

8.3. Deudas frente a los depositarios

Con relación a los depositarios, los depósitos de la CTS también pueden garantizar los prestamos y sus intereses hasta con el 50 % de la CTS depositada más sus intereses. Cualquier exceso es de cargo del depositario. La violación de esta disposición será especialmente sancionada por la SBS.

En el caso de los préstamos concedidos por los depositarios, su otorgamiento en modo alguno limita el pago de los intereses que genera el depósito de la CTS.

8.4. Retención por falta grave que origina perjuicio al empleador

Si el trabajador es despedido por la comisión de una falta grave que haya ocasionado un perjuicio económico al empleador, este deberá notificar al depositario para que la CTS y sus intereses queden retenidos bajo su custodia por el monto que corresponda, a la espera del resultado del proceso que promueva el empleador.

Vencido este plazo sin que el empleador presente la demanda, caduca el derecho del empleador y el trabajador puede disponer de su CTS e intereses.

8.5. Retención por alimentos

El juez laboral puede ordenar la retención judicial por concepto de alimentos sobre la CTS de un trabajador, en cuyo caso el empleador tiene la obligación de comunicar al juzgado el depositario de la CTS del trabajador, a efectos de que lo notifique y entregue dicha retención al beneficiario de los alimentos reclamados.

8.6. Retenciones o cobros indebidos

Si el empleador retiene, ordena retener o cobra cantidades distintas de las permitidas taxativamente por ley que afecten la CTS de un trabajador, deberá pagar al trabajador el doble de las sumas retenidas indebidamente como indemnización por el daño ocasionado a este, sin perjuicio de los intereses legales moratorios que se devenguen desde la fecha de la retención o cobro indebido realizado.

9. PAGO DE LA CTS: SITUACIONES PARTICULARES

9.1. Pago total

Al cese del trabajador, el depositario tiene la obligación de entregar la totalidad de la CTS depositada con sus respectivos intereses, para lo cual debe acompañar la carta emitida por el empleador en la que se acredite el cese, que deberá ser entregada dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas siguientes a este.

La demora del empleador, el abandono de la empresa por sus titulares o cualquier otro supuesto que haga imposible el otorgamiento de la certificación del cese del trabajador dará lugar a que la Autoridad Administrativa de Trabajo (AAT) sustituya la función del empleador y extienda la referida certificación, a efectos de permitir al trabajador el retiro de su CTS.

Con ese objeto, el trabajador debe presentar una solicitud de verificación de cese ante la Oficina de Administración Documentaria del MTPE, en el término de 48 horas de producido el cese. Este trámite es gratuito.

Finalmente, en el caso de que el trabajador no haga cobro de su CTS o no recabe el certificado de cese emitido por el empleador, este queda liberado de su obligación si los consigna judicialmente.

9.2. Pago de la CTS en caso de fallecimiento del trabajador

En caso de fallecimiento del trabajador, el empleador entregará al depositario el importe de la CTS que hubiera tenido que pagarle directamente, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de haber tomado conocimiento del deceso.

El depositario de la CTS, a solicitud de parte, entregará sin dilación ni responsabilidad alguna al cónyuge o conviviente supérstite que acredite su calidad de tal, de conformidad con lo establecido en el artículo 326 del Código Civil⁽⁶²⁾, el 50 % del monto total acumulado de la CTS. El saldo del depósito y sus intereses serán mantenidos por el depositario en custodia hasta la presentación del testamento o la declaratoria de herederos.

En caso que hubieran hijos menores de edad, la alícuota correspondiente quedará retenida en una cuenta separada a nombre del menor que se abrirá para estos efectos y donde se depositará la alícuota correspondiente hasta que este cumpla la mayoría de edad o cese su capacidad.

9.3. Pago con intereses financieros

En caso de que el empleador no cumpla con realizar los depósitos de CTS en la oportunidad de pago correspondiente (quincena de mayo y quincena de noviembre de cada año), queda automáticamente obligado al pago de los intereses que hubiera generado este depósito de haberse efectuado oportunamente, así como asumir la diferencia de cambio, si este hubiera sido depositado en moneda extranjera.

La CTS, como todos los demás créditos laborales, tiene prioridad sobre cualquier otra obligación laboral que tenga el empleador. Los bienes del empleador se encuentran afectos al pago del íntegro de los créditos laborales adeudados.

(62) Código Civil

“Artículo 326.- Uniones de hecho

La unión de hecho, voluntariamente realizada y mantenida por un varón y una mujer, libres de impedimento matrimonial, para alcanzar finalidades y cumplir deberes semejantes a los del matrimonio, origina una sociedad de bienes que se sujeta al régimen de sociedad de gananciales, en cuanto le fuere aplicable, siempre que dicha unión haya durado por lo menos dos años continuos (...).”

Si luego de ocurrido el cese de un trabajador, el empleador no procede con la entrega de la CTS a su trabajador dentro del plazo máximo de cuarenta y ocho (48) horas, se genera el pago de los intereses legales laborales, los cuales no son capitalizables y se devengan desde el día siguiente a aquel en que se produjo el incumplimiento, hasta el día de su pago efectivo.

9.4. Asignación provisional por nulidad de despido

En caso de impugnación de un despido nulo por cualquiera de las causales previstas en la LPCL, el Juzgado de Trabajo puede ordenar que el empleador entregue al trabajador hasta el 100 % de su CTS en calidad de asignación provisional.

9.5. Deduciones de sumas graciosas

En caso que el trabajador, al momento que se extingue el vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, estas se compensarán de aquellas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajador, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

CAPÍTULO VI

TRIBUTACIÓN DEL TRABAJO INDEPENDIENTE - RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

En este capítulo se desarrollará el tratamiento tributario correspondiente a las rentas de cuarta categoría que son producto del trabajo desarrollado de forma independiente; es decir, el trabajo realizado en virtud de un contrato de locación de servicios, regulado por el Código Civil; así, se diferencia de la relación o vínculo que genera el contrato de trabajo, cuya característica principal es que se trata de trabajo dependiente, como se ha visto previamente.

1. CONCEPTOS QUE CALIFICAN COMO RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en su artículo 33 establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por:

- a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

Analicemos a continuación y detalladamente cada uno de los supuestos señalados.

2. EJERCICIO INDIVIDUAL DE UNA PROFESIÓN, ARTE, CIENCIA U OFICIO

El inciso a) del artículo 33 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califica como renta de cuarta categoría “el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría”.

La norma referida establece que califica como renta de cuarta categoría el ejercicio individual de cualquier profesión, arte u oficio; entonces el término que resalta es el de “ejercicio individual” que no sea calificado expresamente como una renta de la tercera categoría.

El ejercicio individual de una profesión está referido a que una persona natural asume la total responsabilidad por los resultados del servicio para el que ha sido contratado y que el servicio es personalísimo; es decir, que solo lo puede prestar dicha persona. Sin embargo, ello no implica que no pueda contar con personal subordinado bajo su cuenta y dirección.

Como se puede desprender de lo señalado, la línea que separa las rentas de tercera categoría de las de cuarta categoría, no es precisa o exacta, hecho que en muchas situaciones genera controversia respecto a su tratamiento tributario. Así, ejemplos clásicos de las rentas de cuarta categoría son el ejercicio de la profesión de abogado o contador de forma individual, que sería diferente al caso en el que dicho abogado o contador se asocie con otras personas y preste el servicio de forma conjunta o constituyan una persona jurídica a efectos de realizar esa misma actividad pero de forma asociada.

Al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado del siguiente modo:

- En el caso de la Resolución N° 8177-4-2001, el Tribunal Fiscal concluyó “Que en el caso de autos, ante la observación de la Administración sobre la imposibilidad de que prestara servicios personalmente en dos ciudades distintas (Trujillo y Pucallpa), el recurrente señaló que había pactado (y ello se puede observar en el contrato que obra en autos), la posibilidad de ser reemplazado por otra persona, bajo su dirección y responsabilidad, es decir, reconoce que el objeto de la prestación del servicio no fue su trabajo personal, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría;

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la indicada Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria, minería, y de otras actividades tales como la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, dentro de los cuales se pueden encontrar los que presta el recurrente, que son calificados en el contrato como de supervisión en controles ambientales y de seguridad”.

- En el caso de la Resolución N° 5896-1-2002, la Sunat sostenía que los ingresos correspondientes a la elaboración del Plan Integral de los Servicios de Agua Potable y Desagüe constituían rentas de la tercera categoría porque el servicio no se había prestado de forma individual, toda vez que se había contado con los servicios de otros profesionales para su realización, de ese modo no se trata del ejercicio individual de una profesión, sino de una actividad de carácter empresarial.

El Tribunal Fiscal concluyó lo siguiente:

“Que (...) el artículo 2 de la Ley N° 23554, que regula los Servicios de Consultoría contratados por entidades del sector público o empresas estatales o mixtas, precisa que para los efectos de dicha ley, se entiende por servicios de consultoría, la actividad desarrollada por profesionales de todas las especialidades con estudios superiores, debidamente inscritos en los colegios respectivos, en la realización de investigaciones, estudios, diseños, supervisiones y asesorías relacionadas directa o indirectamente con el desarrollo, quienes pueden actuar en forma individual, integrando sociedades mercantiles o, en asociaciones de profesionales;

Que en tal sentido, cuando los servicios de consultoría se realicen en forma individual, la realización de dicha actividad generará rentas de cuarta categoría.

Que en la cláusula octava del contrato en mención, se señaló que para los efectos propios de la ejecución de dicho estudio, el consultor se comprometía a trabajar con el personal asignado al servicio indicado en su propuesta, siendo dicho consultor, el profesional responsable del estudio, cuyas decisiones tendrían plena validez, no pudiendo ser enervadas por otra persona u autoridad.

Que asimismo, en el numeral III - Recursos Humanos y Físicos de los Términos de Referencia del “Plan Integral de los Servicios de Agua Potable y Desagüe de Castilla Alta”, se dispone que el consultor deberá ser ingeniero sanitario o civil colegiado, hábil para el ejercicio profesional, que acredite experiencia en diseño de proyectos hidráulicos similares e infraestructura sanitaria en general, quien deberá contar como mínimo con un economista, un equipo de topografía - topógrafo, portamira, un dibujante y un asistente de ingeniería.

Que de la documentación en referencia, se advierte que el recurrente ejerció su actividad profesional de ingeniero, individualmente, toda vez que el hecho de haber contado con la colaboración de las personas antes indicadas, no implica que el servicio haya sido realizado en forma asociada, pues estas se encontraban bajo su dirección y responsabilidad”.

- En el caso de la Resolución N° 3177-4-2001, el Tribunal Fiscal consideró que el servicio referido a un contrato de supervisión en controles ambientales y de seguridad califican como rentas de la tercera categoría por el hecho de que el contribuyente señaló que había pactado (y ello se puede observar en el contrato que obra en autos), la posibilidad de ser reemplazado por otra persona, bajo su dirección y responsabilidad; es decir, reconoce que el objeto de la prestación del servicio no fue su trabajo personal, por lo que los ingresos percibidos no califican como rentas de cuarta categoría.
- En el caso de la Resolución N° 04194-1-2009 referida a contratos de locación de servicios con “carretilleros” señaló que “habiéndose verificado en autos que durante el ejercicio 2002 la recurrente efectuó pagos por concepto de servicios prestados de forma independiente, generadores de rentas de cuarta categoría –por corresponder al ejercicio individual de un oficio no incluido expresamente en la tercera categoría–, solo podía sustentar tales gastos mediante recibos por honorarios (...)”.

De los criterios expuestos se pueden desprender las siguientes conclusiones:

- El hecho de prestar un servicio o trabajar con otros, bajo dirección y responsabilidad del contribuyente, no implica trabajar en forma asociada; el trabajo sigue siendo personal, por ello la renta que se obtiene califica como rentas de la cuarta categoría.
- Si el servicio es prestado por terceros asociados al contribuyente, que no se encuentren bajo la dirección y responsabilidad de este último, deja de ser personal. De ese modo calificará como renta de tercera categoría.

Igualmente, la norma señala que las rentas de cuarta categoría comprenden el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría. Al respecto cabe referir que el artículo 28 del TUO de la LIR señala que son rentas de tercera categoría:

a)	Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes ⁽⁶³⁾ .
b)	Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
c)	Las que obtengan los Notarios.
d)	Las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2 y 4 de esta Ley, respectivamente. En el supuesto a que se refiere el artículo 4 de la Ley, constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de la tercera enajenación, inclusive.
e)	Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
f)	Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
g)	Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
h)	La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14 de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6 %) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada. La presunción no operará para el cedente en los siguientes casos: i) Cuando sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley. ii) Cuando la cesión se haya efectuado a favor del Sector Público Nacional, a que se refiere el inciso a) del artículo 18 de la Ley. iii) Cuando la cesión se haya efectuado a los compradores o distribuidores de productos del cedente, de bienes que contengan dichos productos o que sirvan para expenderlos al consumidor, tales como envases retornables, embalajes y surtidores, sin perjuicio de aplicar lo establecido en el artículo 32 de la Ley. iv) Cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32 de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32-A de esta ley”. Se presume que los bienes muebles e inmuebles distintos de predios, han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario a cargo del cedente de los bienes, de conformidad con lo que establezca el Reglamento.

(63) Las rentas y ganancias de capital previstas en los incisos a) y d) del artículo 28 de la LIR, producidas por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso l) del artículo 24 de esta Ley, solo calificarán como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica”.

i)	Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.
j)	Las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.
k)	En los casos en que las actividades incluidas por esta ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo.

De lo anterior, es de resaltar que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califican como rentas de tercera categoría:

- Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- En los casos en que las actividades incluidas por la LIR en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en el artículo que regula las rentas de tercera categoría.

Hemos indicado anteriormente que el inciso a) del artículo 33 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califica como renta de cuarta categoría “el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría”.

En ese sentido, ante la duda de si la operación califica como renta de tercera o cuarta categoría, habría que aplicar las reglas citadas en el siguiente orden:

- En los casos en que las actividades incluidas por la Ley del Impuesto a la Renta en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en las rentas de tercera categoría.
- Calificará como renta de cuarta categoría el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- Califica como renta de tercera categoría cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

Con base en lo anterior se desprenden las siguientes conclusiones:

- Califica como renta de tercera categoría el ejercicio de una profesión u oficio de forma individual si se complementa con una actividad comercial o viceversa.
- Siempre califica como renta de cuarta categoría el ejercicio individual de una profesión u oficio en tanto no haya sido calificada como una renta de tercera categoría como sería el caso de los notarios, martilleros, comisionistas, etc.
- Cuando un supuesto determinado no ha sido incluido en ninguna categoría de renta, la misma deberá incluirse en la tercera categoría.

❑ PRONUNCIAMIENTOS DE LA SUNAT

▶ Informe N° 099-2015-SUNAT/5D0000

Los intereses legales moratorios abonados a los trabajadores independientes (perceptores de rentas de cuarta categoría), con ocasión del pago tardío de sus retribuciones económicas, no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

Tal conclusión se sustenta en lo siguiente: “De las normas citadas fluye que los intereses legales moratorios que perciben los trabajadores independientes (perceptores de rentas de cuarta categoría), por el cumplimiento tardío del pago de sus retribuciones, tienen naturaleza indemnizatoria, independientemente de que su pago sea en virtud de un mandato judicial o no.

Ahora bien, el inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son, entre otras, las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) de su artículo 24.

Sobre el particular, tal como se ha señalado en los Informes N°s 104-2011- SUNAT/2B0000 y 008-2015-SUNAT/5D0000(4), la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha indicado en el Informe N° 188-2004-EF/66.01, respecto al alcance del inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, que dicha norma “comprende a las indemnizaciones pero en lo que concierne a las obtenidas por empresas”; y que, siendo ello así, ‘las indemnizaciones otorgadas a personas distintas a las empresas no estarían afectas al impuesto’”.

▶ Informe N° 179-2007-SUNAT/2B0000

Las empresas domiciliadas en el país deberán retener el Impuesto a la Renta de cuarta categoría por concepto de las retribuciones abonadas a las personas naturales no domiciliadas que prestan de forma independiente servicios de asistencia técnica íntegramente en el exterior y que son utilizados económicamente en el país, aplicando una tasa del treinta por ciento (30 %) sobre el ochenta por ciento (80 %) de los importes pagados o acreditados.



PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL

► Resolución N° 507-1-2005 - Cargo de gerente calificado como cuarta categoría

“Que de acuerdo a lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0538-1-2001, las funciones de dirección (como es la gerencia general) no implican por sí mismas la existencia de una relación laboral, pues estas pueden brindarse bajo un contrato de servicios de naturaleza civil, por lo que no existe impedimento legal para la emisión de recibos por honorarios profesionales que acreditan la percepción de rentas de cuarta categoría por el cumplimiento de funciones de asesoría en calidad de gerente general de una empresa;

Que por tanto, la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta se encuentra condicionada a la probanza de la relación de causalidad existente entre la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta y las erogaciones efectuadas, las que en este caso se encuentran demostradas puesto que se encuentra acreditado que el Sr. ejerció en el ejercicio gravable 2001 las funciones de director, representante legal y gerente general de la empresa recurrente, con lo que se demuestra que efectivamente sí prestaba servicios de asesoría, por lo que le correspondía a la recurrente la deducción del gasto reparado para efectos del Impuesto a la Renta, motivo por el cual el reparo debe ser dejado sin efecto”.

3. DESEMPEÑO DE FUNCIONES DE DIRECTOR, SÍNDICO, MANDATARIO, REGIDOR, ETC.

El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en su artículo 33, inciso b), también establece que califican como rentas de cuarta categoría el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

En ese sentido, las rentas que perciban los siguientes sujetos por su labor específica calificarán como rentas de cuarta categoría y corresponderá darle dicho tratamiento con algunas particularidades:

CARGO	DESCRIPCIÓN
Director de empresas	De acuerdo al artículo 152 de la Ley General de Sociedades, la administración de la sociedad está a cargo del directorio y de uno o más gerentes. Igualmente, el artículo 153 establece que el directorio es el órgano colegiado elegido por la junta general. De ese modo, el directorio está conformado por directores en el caso de las sociedades anónimas.
Síndico	Es el encargado de administrar los bienes de las personas que caigan en falencia, liquidando y pagando las deudas de estas.
Mandatario	De acuerdo a los artículos 1790 y 1791 del Código Civil, por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante. Asimismo, el mandato se presume oneroso. Si el monto de la retribución no ha sido pactado, se fija sobre la base de las tarifas del oficio o profesión del mandatario; a falta de estas, por los usos; y, a falta de unas y otros, por el juez.
Gestor de negocios	De acuerdo al artículo 1950 del Código Civil, quien careciendo de facultades de representación y sin estar obligado, asume conscientemente la gestión de los negocios o la administración de los bienes de otro que lo ignora, debe desempeñarla en provecho de este.
Albacea	De acuerdo al artículo 778 del Código Civil, el testador puede encomendar a una o varias personas, a quienes se denomina albaceas o ejecutores testamentarios, el cumplimiento de sus disposiciones de última voluntad.
Regidor municipal	Sujeto que participa conjuntamente con el alcalde en la formación de la voluntad del concejo municipal, órgano de gobierno de las municipalidades.
Consejero regional	Sujeto que participa conjuntamente con el presidente regional en la formación de la voluntad del concejo regional, órgano de gobierno de las regiones.
Funciones similares	Supone el ejercicio de la facultad de tomar decisiones de forma colegiada respecto de la administración o gestión de un determinado ente.

En ese sentido, las rentas que perciban los sujetos señalados anteriormente calificarán como rentas de cuarta categoría de forma específica. En este punto cabe precisar que para este tipo de contribuyentes se han establecido algunas reglas particulares que cabe señalar:

- El Reglamento de Comprobantes de Pago, en su artículo 7, numeral 1.5., señala que se exceptúa de la obligación de emitir comprobantes de pago por los ingresos que se perciban por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares, así como por los ingresos que provengan de la contraprestación por servicios prestados bajo el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios - CAS, a que se refiere el Decreto Legislativo N° 1057.
- El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 45, establece que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el 20% de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

La deducción que autoriza este artículo no es aplicable a las rentas percibidas por desempeño de funciones contempladas en el inciso b) del artículo 33 de la LIR, esto es, por los ingresos que se perciban por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares.

A continuación, citamos algunos pronunciamientos de la Sunat respecto al tema:

► **Informe N° 108-2012-SUNAT/4B0000**

“(…) puede apreciar que las actividades de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios y albacea a que alude el inciso b) del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta guardan similitud en tanto suponen el ejercicio de la facultad de tomar decisiones respecto de la administración o gestión del ente; facultad que no ejercitan los vocales del Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas, encargado de resolver colegiadamente los recursos sometidos a su competencia.

En tal virtud, las dietas materia de consulta no se encuentren comprendidas en el aludido inciso b) del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta; calificando como renta de cuarta categoría de acuerdo con el inciso a) del artículo 33 de la misma Ley, al corresponder a la retribución por el ejercicio individual de una actividad no incluida expresamente en la tercera categoría.

(...).

Así pues, toda vez que conforme se ha señalado precedentemente, la actividad de los vocales del Tribunal Superior de Responsabilidades Administrativas, retribuida con las dietas materia de consulta, es una que corresponde al ejercicio individual de una profesión, arte, ciencia u oficio generador de renta de cuarta categoría y que no guarda similitud con la actividad de los directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios y mandatarios, en tanto no supone el ejercicio de la facultad de tomar decisiones respecto de la administración o gestión del ente, rasgo también presente en los regidores de municipalidades; dichos vocales están obligados a emitir el recibo por honorario correspondiente no encontrándose exceptuados de ello”.

► **Informe N° 046-2014-SUNAT/5D0000**

Las dietas que paguen las CMAC al representante del clero que sea parte integrante de la Iglesia Católica (sacerdotes) por su desempeño como miembros de su Comité Directivo deben ser consideradas como rentas de cuarta categoría afectas al Impuesto a la Renta y sujetas a las retenciones de dicho impuesto.

► **Informe N° 37-2002-SUNAT/K00000**

Los representantes de los Colegios Profesionales ante las Comisiones Técnicas de Habilitaciones Urbanas de las Municipalidades no están exceptuados de emitir Comprobante de Pago por las dietas que obtienen como miembros de dichas Comisiones.

Como puede apreciarse de las normas glosadas, la función que cumplen los miembros de las mencionadas Comisiones es la de evaluar los requisitos y condiciones que deben cumplir los interesados en los procedimientos de Aprobación de Habilitación Urbana Nueva y de Regularización de Habilitaciones Ejecutadas y, en consecuencia, votar a favor o en contra de los dictámenes que deben emitir dichas Comisiones sobre las solicitudes de habilitación.

En ese sentido, los representantes de los Colegios Profesionales ante las citadas Comisiones Técnicas, desempeñan funciones que no se asemejan a las que realizan los directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades.

En efecto, las funciones de los directores de empresas están referidas básicamente a participar en la formación de la voluntad del directorio, órgano colegiado que tiene a su cargo la administración de la sociedad.

En lo que respecta a las funciones desempeñadas por un síndico cabe indicar que este es el encargado de administrar los bienes de las personas que caigan en falencia, liquidando y pagando las deudas de estas.

El Código Civil vigente define al albacea como un ejecutor testamentario a quien el testador encomienda el cumplimiento de sus disposiciones de última voluntad (artículo 778); al mandatario, como aquel sujeto que a través del mandato se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante (artículo 1790); y al gestor de negocios, como aquel que careciendo de facultades de representación y sin estar obligado, asume conscientemente la gestión de los negocios o la administración de los bienes de otro que lo ignora (artículo 1950).

Por su parte, las funciones que cumplen los Regidores son las de participar conjuntamente con el alcalde en la formación de la voluntad del concejo municipal, órgano de gobierno de las municipalidades.

De lo antes descrito se puede observar que la actividad de los representantes de los Colegios Profesionales ante las Comisiones Técnicas de Habilitaciones Urbanas de las Municipalidades, no guarda similitud con ninguna de las mencionadas en los párrafos anteriores, toda vez que dichos representantes no tienen otra función que evaluar técnicamente los requisitos y condiciones

que deben cumplir los interesados en los procedimientos de Aprobación de Habilitación Urbana y votar a favor o en contra de la aprobación de los dictámenes que deben emitir dichas Comisiones sobre las solicitudes de habilitación.

4. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA DE LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

Las rentas que califican como de cuarta categoría se imputan al periodo tributario en el cual se perciban dichas rentas⁽⁶⁴⁾, entendiéndose que las mismas son percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie, resultando por consiguiente irrelevante, para este efecto, la fecha en la que se haya emitido el recibo por honorario de acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 57 y artículo 59 del TUO de la LIR.

El criterio de lo percibido se aplica para las retenciones de las rentas de cuarta categoría, al igual que para los pagos a cuenta.

4.1. Pagos a cuenta

Las personas naturales que obtengan rentas de cuarta categoría están obligadas a abonar como pago a cuenta, cuotas mensuales que se determinan aplicando la tasa del 8 % sobre la renta bruta mensual abonada, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, de acuerdo al artículo 86 del TUO del LIR; esto es, de acuerdo a los plazos de vencimientos mensuales según el último dígito del RUC.

Sin embargo, si se percibe rentas de cuarta, o rentas de cuarta y quinta categoría, no existe obligación de efectuar el pago a cuenta si el total de las mismas percibidas en el mes no supera los S/ 2 880,00 (dos mil ochocientos ochenta y 00/100 soles)⁽⁶⁵⁾.

Sin embargo, tratándose de directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestor de negocios, albaceas y similares, los pagos a cuenta se efectuarán si los ingresos percibidos en el mes superan la suma de S/ 2 304,00 (dos mil trescientos cuatro y 00/100 soles); se hace esta diferenciación ya que a estos sujetos no se les aplica la deducción del 20% de la renta bruta de cuarta categoría prevista en el artículo 45 de la LIR.

(64) De acuerdo al segundo párrafo del artículo 71 del TUO de la Ley del IR, las personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligados a retener el impuesto correspondiente a las rentas de cuarta categoría, siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, en el mes de su devengo.

(65) Según lo dispuesto en el inciso a) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 367-2015/Sunat.

SUPUESTO	REFERENCIA	MONTO NO SUPERIOR A:	NO SE ENCUENTRAN OBLIGADOS A:
Contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de Cuarta Categoría.	El total de sus rentas de cuarta categoría percibidas en el mes.	S/ 2 880.00	Presentar la declaración mensual ni a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
Contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de cuarta y quinta categoría.	La suma de sus rentas de cuarta y quinta categoría percibidas en el mes.	S/ 2 880.00	Presentar la declaración mensual ni a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
Contribuyentes que perciben exclusivamente rentas de cuarta categoría por funciones de directores de empresa, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas, regidores o similares, o perciban dichas rentas y además otras rentas de cuarta y/o quinta categorías.	La suma de sus rentas de cuarta y quinta categoría percibidas en el mes.	S/ 2 304.00	Presentar la declaración mensual ni a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
Cuadro elaborado por la Sunat. Véase: www.sunat.gob.pe .			

Si en un determinado mes las rentas superan los montos antes señalados, se deberá declarar y efectuar el pago a cuenta correspondiente por la totalidad de las rentas de cuarta categoría obtenidas en el mes de acuerdo al artículo 3 del Decreto Supremo N° 215-2006-EF.

Igualmente, cabe precisar que si se hubieran efectuado retenciones por las rentas de cuarta categoría, ya no corresponderá efectuar los pagos a cuenta señalados en los párrafos anteriores. Así, en las siguientes líneas se detallan los supuestos en que corresponde efectuar retenciones.

4.2. Retenciones

Conforme al inciso b) del artículo 71 de la LIR son agentes de retención las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad de acuerdo al primer y segundo párrafos del artículo 65 de la LIR, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría.

Por su parte, el primer y segundo párrafos del artículo 65 de la LIR⁽⁶⁶⁾ se refiere a los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría acogidos al Régimen General

(66) TUO de la LIR, artículo 65.- “Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 150 UIT deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y Libro Diario de Formato Simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia.

Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la Sunat. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa

del Impuesto a la Renta; de ese modo, no califican como agentes de retención de las rentas de cuarta categoría los sujetos del RER, RUS o perceptores de otras categorías de rentas.

Los agentes de retención están obligados a retener, con carácter de pago a cuenta, el 8% de las rentas brutas que abonen o acrediten; el mismo que se abonará según los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual de acuerdo al artículo 74 del TUO de la LIR.

Los sujetos que perciban exclusivamente rentas de cuarta, o rentas de cuarta y quinta categoría, no estarán sujetos a las retenciones del IR siempre que el importe de cada recibo por honorarios emitido no exceda del monto de S/ 1,500.00⁽⁶⁷⁾ de acuerdo al artículo 1 del Decreto Supremo N° 215-2006-EF.

Por último, cabe precisar que mediante la Carta N° 005-2011-Sunat/200000 la Sunat señaló que, en virtud del numeral 2.2 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 013-2007/Sunat, independientemente de que el monto total del servicio supere el monto establecido para afectar la operación con la retención del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría, si los recibos por honorarios que se emitan por los pagos parciales que se efectúen, no superaran los S/ 1500.00, estos no se encontrarán sujetos a la referida retención. Sin embargo, si en un determinado mes se obtuviera ingresos por rentas de la misma categoría que superaran los S/ 2 880.00, deberá realizarse el correspondiente pago a cuenta.

4.3. Suspensión de los pagos a cuenta y retenciones

De acuerdo al Decreto Supremo N° 215-2006-EF, artículos 4 y 5, la suspensión de retenciones o pagos a cuenta será procedente en cualquier mes del ejercicio, considerando los siguientes supuestos:

1. Respecto de sujetos que iniciaron actividades generadoras de rentas de cuarta categoría a partir de noviembre del ejercicio anterior, procederá la suspensión:
 - Cuando la proyección de sus ingresos anuales por rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta, no supere el monto establecido por la Sunat (para el ejercicio 2016: S/ 34,560).
 - Tratándose de directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocio, albaceas, regidores o similares, cuando los ingresos que proyectan recibir en el ejercicio gravable por renta de cuarta o rentas de cuarta y quinta categorías no superen el monto establecido por la Sunat (para el ejercicio 2016: S/ 27 650,00).

de conformidad con lo que disponga la Sunat”.

(67) Lo antes señalado también es de aplicación para los sujetos que perciban rentas por las funciones de director de empresas, albacea, síndico, gestor de negocios, mandatario, regidor de municipalidades y actividades similares, siempre que emitan el recibo por honorarios correspondiente.

2. Respecto a sujetos que percibieron rentas de cuarta categoría con anterioridad a noviembre del ejercicio anterior:

Cuando la proyección de sus ingresos anuales por rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta, no superen los montos antes señalados según sea el caso. En caso los superen, la solicitud podrá ser presentada si cumple con lo siguiente:

- Para las solicitudes que se presenten entre enero y junio:

IRP ≤ 8 % x PMIP x N	
Donde :	
IRP :	Impuesto a la Renta Proyectado.
PMIP :	Promedio Mensual de Ingresos Proyectados por rentas de cuarta categoría.
N :	Número de meses transcurridos desde el inicio del ejercicio hasta el mes de presentación de la solicitud.
Véase: www.sunat.gob.pe	

- Para las solicitudes que se presenten entre julio y diciembre:

IRP ≤ Retenciones + Pagos a Cuenta + Saldo a Favor	
Donde:	
Retenciones :	Suma de las retenciones de cuarta y quinta categorías entre enero y el mes anterior a la solicitud.
Pagos a cuenta :	Pagos realizados entre enero y el mes anterior a la solicitud.
Saldo a favor :	El consignado en la DJ anual del ejercicio anterior, siempre que no haya sido materia de devolución.
Véase: www.sunat.gob.pe	

De ese modo, de acuerdo al artículo 4 del Decreto Supremo N° 215-2006-EF, la suspensión operará:

- Respecto a las retenciones, a partir del día siguiente de su autorización.
- Respecto a los pagos a cuenta, a partir del periodo tributario en que se autoriza la suspensión.

Si con posterioridad al otorgamiento de la autorización de suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta, el contribuyente determinara alguna variación en sus ingresos que origine que el Impuesto retenido y/o los pagos a cuenta efectuados no llegaran a cubrir el Impuesto a la Renta por las rentas de cuarta categoría o de cuarta y quinta categorías que correspondiera por el ejercicio, el contribuyente deberá reiniciar los pagos a cuenta, debiendo además -de ser el caso- consignar en los comprobantes de pago el importe de las retenciones del Impuesto a la Renta que deberá efectuar el agente de retención, de acuerdo con la normatividad vigente.

Asimismo, en el Informe N° 115-2015-SUNAT/5D0000 la Sunat ha concluido que “Tratándose del supuesto en que la Constancia de Autorización de suspensión de las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría ha sido

obtenida con posterioridad a la fecha de emisión del recibo por honorarios pero antes del pago del servicio por el cual se emite este, no existe la obligación de retener el referido impuesto con ocasión de dicho pago”.

Ello se sustenta en que “(...) se tiene que es obligación de los agentes de retención que paguen o acrediten rentas de cuarta categoría, efectuar la retención del Impuesto a la Renta correspondiente a dichas rentas, salvo que los contribuyentes exhiban y/o entreguen, según corresponda, la aludida Constancia de Autorización, la cual surte efecto respecto de las rentas que se pongan a disposición a partir del día siguiente al de su otorgamiento, siendo irrelevante, para dicho efecto, la fecha de emisión del respectivo recibo por honorarios.

Teniendo en cuenta lo expuesto, en relación con el supuesto en que la Constancia de Autorización de suspensión de las retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría ha sido obtenida con posterioridad a la fecha de emisión del recibo por honorarios pero antes del pago del servicio por el cual se emite este, no existe la obligación de retener el referido impuesto con ocasión de dicho pago, toda vez que la Constancia surte efecto respecto de las rentas que se pongan a disposición a partir del día siguiente al de su otorgamiento, independientemente de que la fecha de emisión del recibo por honorarios sea con anterioridad a ello”.

Por último, cabe señalar que mediante el Oficio N° 325-2013-Sunat/20000 la Sunat ha opinado que el agente de retención no puede efectuar la retención del Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría a aquel contribuyente que hubiera exhibido o entregado su constancia de autorización vigente para el ejercicio gravable 2013, aun cuando los ingresos anuales de dicho contribuyente superen el monto establecido para dicho ejercicio.

Sin embargo, el agente de retención deberá reiniciar las retenciones respectivas si el contribuyente consigna en sus comprobantes de pago el importe correspondiente a dichas retenciones, lo cual tendrá lugar cuando, luego de otorgada la autorización, el contribuyente sufra una variación en sus ingresos que suponga la existencia de un saldo pendiente respecto del impuesto proyectado.



CASO PRÁCTICO

Contribuyente que percibe rentas de cuarta y quinta categoría

Enunciado:

La señorita Génesis Rosas Tapia, que acaba de concluir la carrera de arquitectura, proyecta que en el ejercicio 2016 emitirá recibos por honorarios por un monto aproximado de S/ 14,000.00. Además, en el mes de noviembre del 2015 ha sido contratada por la empresa Arkitectum S.A. a efectos de que preste servicios con un contrato de trabajo temporal, por un plazo de 8 meses, con una remuneración mensual de S/ 3,000.00.

Así, sabe que por recibos por honorarios mayores a S/ 1,500 existe la obligación para el pagador de las rentas de efectuar una retención del 8 % del importe a pagar. Además, le han informado que de superar un monto mensual por concepto de rentas de cuarta y quinta categoría está obligada a realizar pagos a cuenta por dichas rentas. Nos consulta, conociendo sus ingresos, si es posible solicitar la suspensión de sus retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Respuesta: _____

De acuerdo con el artículo 2 del Decreto Supremo N° 215-2006-EF los agentes de retención del Impuesto a la Renta no deberán realizar retenciones cuando:

- Los recibos por honorarios que paguen o acrediten sean de un importe que no exceda el monto de S/ 1,500.00 (mil quinientos nuevos soles).
- El perceptor de rentas de cuarta categoría haya sido autorizado por la Sunat a suspender sus retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, lo cual deberá acreditar conforme lo establezca la Sunat.

Adicionalmente, como todos los años, mediante la Resolución de Superintendencia N° 367-2015/Sunat se ha establecido que los sujetos perceptores de rentas de cuarta y quinta categoría se encontrarán obligados a realizar pagos a cuenta de dicho impuesto, para el 2016, si en el mes superan el monto de S/ 2,880.00.

En ese sentido, la citada resolución ha establecido como límite anual el monto de S/ 34,560.00 a efectos de poder solicitar la suspensión de las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de cuarta categoría.

De ese modo, el contribuyente perceptor de rentas del trabajo podrá solicitar a partir del mes de enero de cada ejercicio o año gravable, la suspensión de retenciones y / o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siempre que se encuentre en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) En el caso de los contribuyentes que inician actividades generadoras de rentas de cuarta categoría en el ejercicio gravable o en los dos (2) últimos meses del ejercicio gravable anterior, cuando los ingresos que estos proyectan percibir en el ejercicio gravable por rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta categorías no superen el importe que establezca la Sunat mediante Resolución de Superintendencia.
- b) En el caso de los contribuyentes que hubieran iniciado actividades generadoras de rentas de cuarta categoría con anterioridad a los meses señalados en el numeral precedente:
 - b.1) Cuando los ingresos proyectados del ejercicio no superen el importe que establezca la Sunat mediante Resolución de Superintendencia.

- b.2) En caso los ingresos señalados en el literal b.1) anterior superen el importe que establezca la Sunat, esta autorizará la suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta cuando:
- b.2.1) Tratándose de solicitudes presentadas entre enero y junio, el Impuesto a la Renta por las rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta categorías que le corresponda pagar de acuerdo a los ingresos proyectados en el ejercicio sea igual o inferior al importe que resulte de aplicar el 10 % al promedio mensual de los ingresos proyectados por rentas de cuarta categoría, multiplicado por el número de meses transcurridos desde el inicio del ejercicio hasta el mes de presentación de la solicitud inclusive.
 - b.2.2) Tratándose de solicitudes presentadas a partir de julio, el Impuesto a la Renta por rentas de cuarta categoría o rentas de cuarta y quinta categorías que le corresponda pagar de acuerdo a los ingresos proyectados en el ejercicio sea igual o inferior al importe que resulte de sumar las retenciones de cuarta y quinta categorías y los pagos a cuenta de cuarta categoría realizados entre el mes de enero y el mes anterior a la presentación de la solicitud, y el saldo a favor del contribuyente consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable anterior, siempre que dicho saldo no haya sido materia de devolución.

A efectos de lo dispuesto en el presente inciso b), los ingresos proyectados se determinarán considerando las rentas de cuarta o las rentas de cuarta y quinta categorías, según corresponda, percibidas en los doce (12) meses anteriores al mes precedente al anterior a aquel en que se presente la solicitud de suspensión.

En los casos en que el contribuyente tuviera menos de doce (12) meses de actividad generadora de rentas de cuarta o rentas de cuarta y quinta categorías en el periodo de referencia, el ingreso proyectado se determinará en base al promedio de los ingresos percibidos en los meses en los que hubiera tenido actividad y el resultado se multiplicará por doce (12)”.

En nuestro caso, a efectos de verificar si procede solicitar la suspensión de retenciones y pagos a cuenta de las rentas de cuarta categoría, procederá efectuar la proyección de ingresos.

A) Ingresos por cuarta categoría del ejercicio 2016	S/ 14,000.00
B) Ingresos por quinta categoría del ejercicio 2016 (3,000 x 6) (solo se consideran los ingresos de enero a junio por el plazo que dura el contrato).	S/ 18,000.00
C) Ingresos que se proyecta percibir en el 2016	S/ 32,000.00

Los ingresos que proyecta percibir la señorita Rosas en el ejercicio 2016 son de S/ 32 000, monto inferior a S/ 34,560.00. Por tanto, será procedente la Suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta.

5. LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORÍA

Como se señaló, de acuerdo a los artículos 57 y 59 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, a las rentas de la cuarta categoría se aplica el criterio de lo percibido para la consideración del aspecto temporal del tributo; es decir las rentas que califican como de cuarta categoría se imputan al periodo tributario en el cual se perciban⁽⁶⁸⁾, entendiéndose que las mismas son percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

En ese marco, el artículo 45 del TUO de la LIR ha establecido que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20 %) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Cabe precisar que la deducción que autoriza este artículo no es aplicable a las rentas percibidas por desempeño de funciones contempladas en el inciso b) del artículo 33 de la LIR, esto es, a directores de sociedades, síndicos, albaceas, regidores municipales, etc.

Por su parte, el artículo 46 establece que de las rentas de cuarta y quinta categorías podrá deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) UIT. Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías solo podrán deducir el monto fijo por una vez.

Respecto a las tasas aplicables cabe señalar que hasta el 31 de diciembre de 2014 las tasas aplicables a las rentas de trabajo (rentas de cuarta y quinta categoría) eran las siguientes:

SUMA DE LA RENTA NETA DE TRABAJO Y DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta 27 UIT	15 %
Por el exceso de 27 UIT hasta 45 UIT	21 %
Más de 54 UIT	30 %

(68) De acuerdo al segundo párrafo del artículo 71 del TUO de la Ley del IR, las personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligados a retener el impuesto correspondiente a las rentas de cuarta categoría, siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, en el mes de su devengo.

A partir del 1 de enero de 2015, mediante la Ley N° 30296, se modificó el artículo 53 de la LIR a fin de establecer que el impuesto a cargo de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta neta del trabajo (cuarta y quinta categoría) y la renta de fuente extranjera, la escala progresiva acumulativa de acuerdo a lo siguiente:

SUMA DE LA RENTA NETA DE TRABAJO Y DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta 5 UIT	8 %
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14 %
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17 %
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20 %
Más de 45 UIT	30 %

De ese modo, las tasas del Impuesto a la Renta de quinta categoría para el 2016 (considerando la UIT vigente: S/ 3,950) se aplicarán por los siguientes tramos:

SUMA DE LA RENTA NETA DEL TRABAJO Y RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta S/ 19,750	8 %
Por S/ 59,250 (Más de S/ 19,750 hasta S/ 79,000)	14 %
Por S/ 59,250 (Más de S/ 79,000 hasta S/ 138,250)	17 %
Por S/ 39,500 (Más de S/ 138,250 hasta S/ 177,750)	20 %
Más de S/ 177,750	30 %
UIT 2016: S/ 3,950	

6. CASO PRÁCTICO INTEGRAL

Enunciado:

Durante el año 2016, el señor Juan Alberto Aguilar Rosas, persona natural sin negocio domiciliada en el Perú, obtuvo los siguientes ingresos por concepto de rentas del trabajo:

1. Rentas de cuarta categoría por locación de servicios independientes a personas jurídicas domiciliadas. Emitió recibos por honorarios por la suma total de S/ 104,000.00, todos por importes mayores a

S/ 1,500.00, no habiendo tramitado solicitud de suspensión de retenciones y/o pagos a cuenta.

Respecto de dichos honorarios, se informa que al 31/12/2016 solo percibió efectivamente la suma de S/ 72,000.00. El saldo fue efectivamente percibido en el 2017, dos días antes de que venciera el plazo para presentar su declaración jurada anual.

2. Dietas de directorio por la suma de S/ 42,000.00, soportando la respectiva retención.
3. Rentas de quinta categoría de una empresa peruana según planilla, por S/ 980,000.00, soportando una retención total de S/ 263,112.00.
4. Además, obtuvo resultados de fuente extranjera, sin retención en la fuente, ganancias por S/ 148,000.00 y pérdidas por S/ 37,000.00, sin haberse efectuado ninguna retención.
5. Su empleador le efectuó las siguientes entregas que no incorporó en su boleta de pago:
 - a) Gastos de representación por S/ 2,000.00, los cuales no fueron sustentados con documentos.
 - b) Capacitaciones por S/ 2,500.00, entregadas a todos los trabajadores de su mismo rango. Estas capacitaciones son necesarias para las labores que este tipo de trabajadores realiza en la empresa.
 - c) Gratificación extraordinaria por cumpleaños por S/ 18,000.00, beneficio que se entrega a todos los trabajadores en el mes de su cumpleaños.

Por último, tiene derecho a reconocer deducciones por ITF, por el importe de S/ 800.00.

Solución: _____

1. Respecto al punto 1, considerando el criterio de lo percibido aplicable a las rentas de cuarta categoría; si bien Juan Alberto Aguilar Rosas emitió en el 2016 recibos por honorarios por S/ 104,000.00, solo corresponderá reconocer como ingresos el importe de S/ 72,000.00, por haber sido percibidos efectivamente en el 2016, efectuándose una retención de S/ 5,760.00 (8 % de S/ 72,000.00).

El hecho de que se le haya cancelado la diferencia en el siguiente ejercicio antes de la declaración anual del 2016 en nada influye en la determinación de la renta del 2016, ya que dichos ingresos se considerarán en el 2017, de acuerdo al artículo 57 del TUO de la LIR.

2. Las dietas del directorio califican como rentas de cuarta categoría de acuerdo al inciso b) del artículo 33 del TUO de la Ley del

Impuesto a la Renta; y la retención que se efectuó asciende al importe de S/ 3,360.00 (8 % de S/ 42,000.00).

Al respecto, cabe precisar que de acuerdo al artículo 45 del TUO de la LIR, para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el 20 % de la misma, hasta el límite de 24 UIT. Sin embargo, la deducción referida no es aplicable a las rentas percibidas por desempeño de funciones de director de empresas.

3. Respecto al punto 3, todos los ingresos suman para las rentas de quinta categoría (S/ 980,000.00).
4. Respecto al punto 4, el artículo 51 de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

De ese modo, renta neta de fuente extranjera será la diferencia entre la ganancia y la pérdida generada en el extranjero (S/ 148,000.00 - 37,000.00), esto es: S/ 111,000.00.

5. Respecto del punto 5, cabe referir que los gastos de representación por S/ 2,000 que no fueron sustentados documentariamente deben sumar a la renta de quinta del trabajador toda vez que no tienen sustento de su destino de acuerdo a los dispuesto en el artículo 34 del TUO de la LIR.

Por su parte, los gastos de capacitación a favor de los trabajadores no se suman a las rentas de quinta de trabajador ya que no cumplen las condiciones previstas en el artículo 34 de la LIR en el sentido que no son de libre disposición para el trabajador; de ese modo, calificarían como una condición de trabajo.

La gratificación extraordinaria de S/ 18,000.00 por cumpleaños, suma a la renta de quinta categoría del trabajador.

6. Por último, el ITF (S/ 800.00) puede ser deducido en razón de lo establecido en el inciso a) del artículo 49 de la LIR; de ese modo, de la renta neta del trabajo se podrá deducir el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) establecido por la Ley N° 28194. La deducción tendrá como límite un monto equivalente a la renta neta de cuarta categoría.

Considerando lo anterior la liquidación o determinación de las rentas de trabajo será la siguiente:

Determinación de la renta neta de trabajo:

CONCEPTOS	S/
Renta Bruta obtenida por el ejercicio individual (profesión, arte, ciencia u oficio)	72,000
Deducción (20 % de la renta bruta de cuarta categoría - Máximo 24 UIT)	(14,400)
Renta Neta obtenida por el ejercicio individual (profesión, arte, ciencia u oficio)	57,600
Otras rentas de cuarta categoría (dietas)	42,000
Total rentas de cuarta categoría	99,600
Total de rentas de quinta categoría (sumados los gastos de representación y gratificación extraordinaria)	1,000,000
Total de rentas de cuarta y quinta categoría	1,099,600
Deducción de 7 UIT (2016: S/ 27,650)	(27,650)
Total renta neta de cuarta y quinta categoría	1,071,950
Deducción por Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF	(800)
Deducción por donaciones	0
Subtotal	1,071,150
Renta Neta de Fuente Extranjera	111,000
Total Renta Imponible de Trabajo y Fuente Extranjera	1,182,150

Determinación del Impuesto a la Renta por rentas de trabajo:

Total renta imponible de trabajo y fuente extranjera			1,182,150
Aplicación de tasas progresivas acumulativas			
Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750	x 8 %	= 1,580.00
Más de 5 UIT hasta 20 UIT (59,250):	59,250	x 14 %	= 8,295.00
Más de 20 hasta 35 UIT (59,250):	59,250	x 17 %	= 10,072.50
Más de 35 hasta 45 UIT (39,500):	39,500	x 20 %	= 7,900.00
Más de 45 UIT	1,004,400	x 30 %	= 301,320.00
	1,182,150		329,167.50
Total de Impuesto a la Renta			329,167.50

Impuesto a la Renta pagado en el exterior	0
Retenciones por quinta categoría	(263,112.00)
Retenciones por cuarta categoría	(9,120.00)
Impuesto a la Renta por regularizar	56,935.50

7. EL CONTRATO ADMINISTRATIVO DE SERVICIOS (CAS)

El artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1057 establece que este regula el régimen especial del Contrato Administrativo de Servicios (CAS) y tiene por objeto garantizar los principios de méritos y capacidad, igualdad de oportunidades y profesionalismo de la Administración Pública.

Por su parte, el artículo 3 del referido decreto legislativo dispone que el CAS constituye una modalidad especial de contratación laboral, privativa del Estado; y que no se encuentra sujeto a la Ley de Bases de la Carrera Administrativa, el régimen de la actividad privada ni a otras normas que regulan carreras administrativas especiales; siendo que dicho régimen laboral especial tiene carácter transitorio.

De otro lado, la Séptima Disposición Complementaria Final del Reglamento del CAS, Decreto Supremo N° 075-2008-PCM, estableció que para efectos del Impuesto a la Renta, las contraprestaciones derivadas de los servicios prestados bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 1057 y dicho reglamento son rentas de cuarta categoría.

En ese sentido, mediante el Informe N° 032-2014-Sunat/4B0000 la Sunat ha señalado que si bien mediante Sentencia de Acción Popular N° 4682-2011 se ha declarado la ilegalidad y consecuentemente nula con efecto retroactivo dicha disposición complementaria final⁽⁶⁹⁾; es del caso indicar que en fecha posterior a la publicación del aludido Reglamento, fue publicada la Ley N° 29849, cuyo artículo 3 ha incorporado el artículo 12 al Decreto Legislativo N° 1057, según el cual, para efectos del Impuesto a la Renta, las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen de dicha ley son calificadas como rentas de cuarta categoría; siendo que este artículo se encuentra vigente.

(69) El octavo considerando de dicha sentencia indica que el artículo 74 de la Constitución Política del Estado señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades; de tal manera que al pretender establecerse mediante reglamento que a los ingresos derivados de la contratación administrativa de servicios se le debe gravar con el Impuesto a la Renta, es evidente que se está queriendo regular a través de un reglamento una determinada afectación tributaria, lo que además de estar vulnerando el contenido esencial de los artículos 33 y 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, contraviene de modo flagrante el Principio de Reserva Legal que inspira al Derecho Tributario.

En ese sentido, de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 1057, modificado por la Ley N° 29849, el tratamiento tributario que corresponde dar a los ingresos derivados de un CAS es el de rentas de cuarta categoría, por lo que, de ser el caso, las retenciones que se deban efectuar se realizarán teniendo en cuenta las disposiciones aplicables.

CAPÍTULO VII

RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE - RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

En este capítulo se desarrollará el tratamiento tributario correspondiente a las rentas de quinta categoría que son producto del trabajo desarrollado de forma dependiente.

1. INGRESOS GRAVADOS CON LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

Como sabemos, de acuerdo con el artículo 34 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR), califican como rentas de quinta categoría los siguientes conceptos:

“Artículo 34.- Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

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

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

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

- b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

- c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.
- d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.
- e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.
- f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia”.

De acuerdo a lo anterior, principalmente califican como rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, calificadas como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

En ese sentido, se puede señalar que cualquier concepto que obtenga el trabajador en virtud del vínculo laboral califica como rentas de quinta categoría, a excepción de algunos supuestos, como los conceptos que percibe como condición de trabajo para la realización de sus actividades en tanto no son de su libre disposición. Así, califican como rentas de quinta categoría las vacaciones, las bonificaciones ordinarias y extraordinarias, las gratificaciones, las horas extras, etc.

El Reglamento de la LIR, en su artículo 20, inciso a), también establece los conceptos que califican como rentas de quinta categoría.

1. Las asignaciones que por concepto de gastos de representación se otorgan directamente al servidor. No se incluyen los reembolsos de gastos que constan en los comprobantes de pago respectivos.
2. Las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia, percibidas por los socios de cualquier sociedad, incluidos los socios industriales o de carácter similar, así como las que se asignen los titulares de empresas individuales de responsabilidad limitada y los socios de cooperativas de trabajo; siempre que se encuentren consignadas en el libro de planillas que de conformidad con las normas laborales estén obligados a llevar.
3. El capital de retiro que se abone a los servidores conforme al artículo 2 del Decreto Ley N° 14525, por la parte proporcional al aporte de los empleadores, no estando afecta al Impuesto la parte correspondiente al aporte de los servidores.

2. EL CONCEPTO DE REMUNERACIÓN A EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

A efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la LIR.

Así, se puede afirmar que es más sencillo señalar los supuestos que no califican como remuneración para efectos de las rentas de quinta categoría que señalar de forma taxativa todos los supuestos afectos; de ese modo, la retribución o el monto que pague el empleador a título de remuneración, bonificación extraordinaria o liberalidad constituirá renta gravada de quinta categoría, en tanto tengan como características esenciales que se produzcan producto del vínculo laboral y que sean de libre disposición por el receptor de las mismas; es decir, que no estén sujetas a su rendición o devolución.

Así, son pocos los conceptos no gravados. Por ejemplo, no constituyen renta de quinta categoría las sumas entregadas a los trabajadores por los conceptos entregados como condición de trabajo; es decir, sumas entregadas por al servidor a efectos de facilitar o posibilitar la prestación de servicios por parte del trabajador y que de ese modo no son de libre disposición.

Por ejemplo, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 34 de la LIR dispone que no se consideran como retribución por servicios personales, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto, los siguientes conceptos:

- Las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje.
- Los gastos de movilidad.
- Otros gastos exigidos por la naturaleza de las labores.

En ese sentido, cabría señalar que a efectos de las rentas de quinta categoría, ya sea que el concepto sea calificado como remuneración, gratificación extraordinaria o liberalidad, el mismo se encontrará afecto a las citadas rentas.

Igualmente, cabe concluir que la calificación del monto pagado como un concepto remunerativo para fines tributarios o liberalidad tendrá mayor relevancia en la determinación de las rentas de quinta categoría.

Así, por ejemplo cabe citar el caso de la RTF N° 18554-1-20011 en la que se discutió la naturaleza remunerativa o liberalidad de conceptos denominados “Bonos de productividad - Adelanto de utilidades de trabajadores”.

El Tribunal Fiscal refirió que a efecto de determinar si un bono o beneficio que se otorga al trabajador, no tiene carácter remunerativo, es preciso remitirse a lo establecido en el inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, según la cual no tienen naturaleza remunerativa aquellos pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad del empleador.

De ese modo, si la evaluación y calificación del desempeño de los trabajadores es potestad de la empresa, dicha evaluación debe realizarse sobre la base del rendimiento laboral de los trabajadores en un periodo de tiempo, por lo general, año a año, como es el caso materia de controversia, lo que conllevaría a que dichas entregas no constituyan, en puridad, una liberalidad, puesto que se está condicionando su entrega a una contraprestación por el logro de las metas que la empresa trazó a cada trabajador.

En el caso, del convenio colectivo suscrito se observa que los denominados bonos de productividad se han previsto como pagos a cuenta de utilidades futuras, como recompensa al cumplimiento de metas y objetivos de la empresa y a la contribución de cada trabajador en los resultados de la empresa, precisándose que serán entregadas aun cuando no se genere el derecho a la utilidad. En ese sentido, refiere que correspondía verificar si dichos “bonos de productividad”, recibían el tratamiento tributario y contable de pagos a cuenta de futuras utilidades.

Así, de la revisión de los asientos diarios detallados en los análisis de las cuentas contables presentadas se aprecia que los montos acotados fueron registrados y en algunos casos reclasificados en las Cuentas 4113010 - Otros beneficios por pagar o 3853010 - Adelanto bonos de productividad, contra las Cuentas 141106000 - Adelanto a cuenta utilidades o 1682010 - Otras cuentas por cobrar personal, con lo que se verifica la expresión contable de que dichos conceptos denominados bonos es la de pagos a cuenta, corroborándose con ello la naturaleza plasmada en el convenio colectivo.

En ese sentido, de las referidas cuentas se aprecia que antes que una obligación, lo registrado genera una cuenta en el activo de la empresa; de ese modo, se tenía que una vez que la recurrente genere utilidades, los conceptos abonados como bonificación-pago a cuenta serían descontados del monto que efectivamente le corresponda a cada trabajador como participación en las utilidades de la empresa.

Así, finalmente se concluyó que dada la verificación del tratamiento contable y tributario de los bonos de productividad como pagos a cuenta de participación de utilidades, el concepto materia de reparo, no constituye una bonificación por productividad, que genere a los trabajadores beneficiarios una remuneración adicional, por cuanto se ha previsto que serán descontados de las participaciones por utilidades que correspondan a cada trabajador cuando estas se generen o cuando culmine su vínculo laboral con la recurrente.

3. ¿TODOS LOS CONCEPTOS AFECTOS A LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA SON GASTOS DEDUCIBLES EN LA DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA?

El literal l) del artículo 37 de la LIR dispone que son deducibles como gastos los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones, retribuciones y cualquier otro concepto que se hagan a los servidores en virtud del vínculo laboral existente o con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Asimismo, el inciso v) del artículo 37 de la LIR dispone que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Por su parte, el último párrafo del mismo artículo establece que, para el cumplimiento del principio de causalidad, se deberá verificar que estos sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan con el criterio de razonabilidad en relación con los ingresos de la empresa y, además, se cumpla con el criterio de generalidad del gasto.

Así, podemos señalar que por regla general para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y se debe de cumplir con el principio de causalidad; para efecto de lo cual se deberá verificar que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con los criterios de razonabilidad y generalidad. Este es el caso, de los gastos por concepto de bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente.

Por su parte, el inciso d) del artículo 44 de LIR dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría “Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley”.

En ese sentido, cabe señalar que los gastos referidos serán deducibles para la empresa, con las condiciones aplicables a cada caso, siempre que los mismos sean causales con la actividad de la empresa; es decir, sirvan para la generación de ingresos o para el mantenimiento de la fuente; y que, además, sean razonables y proporcionales con los ingresos de las empresas.

Sin embargo, si bien a efectos del cálculo de las rentas de quinta categoría pueden computarse como gravados, si dichos conceptos son calificados como liberalidades, en el sentido que son otorgados por el empleador a título de gracia sin una norma o contrato que lo obligue, los mismos no serán deducibles para la determinación de las rentas de tercera categoría.

4. CASOS PARTICULARES SUJETOS A LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

4.1. El caso del Stock Appreciation Right - SAR (programa de bonificaciones por cumplimiento de objetivos)

En el caso de Resolución del Tribunal Fiscal N° 17792-8-2012, el tema materia de controversia consistió en determinar si la entrega por parte de la empresa a sus funcionarios de importantes sumas de dinero, a título de bonificación, califican como rentas de la quinta categoría o liberalidades, considerando que las mismas no habían sido establecidas a la suscripción del contrato y que no cumplían con los criterios de generalidad y razonabilidad, entre otros aspectos.

El contribuyente alegaba que el directorio de su compañía había decidido crear un “Programa de Compensación a Largo Plazo⁽⁷⁰⁾” dirigido a compensar a los funcionarios que a través de su gestión y toma de decisiones contribuyeran a la creación de valor para los inversionistas, y para el ejercicio 2004 representó un gasto de S/ 11'635,906.00.

Además, señaló que las compensaciones eran calculadas en función a la variación de precio de los ADR (Acciones listadas en la Bolsa de New York); y que de ese modo, era condición necesaria para percibir las que el funcionario beneficiario estuviera laborando a la fecha de vencimiento de cada programa (5 años), que tenía por objetivo retener a largo plazo a dichos funcionarios, pues resultaban claves para el desarrollo de sus actividades, y que se otorgaron tomando en cuenta variables como los niveles de producción, costo, nuevos procedimientos geológicos, desarrollo de nuevos proyectos, mejoras introducidas en la metalurgia, en el manejo medio ambiental y en la seguridad de las operaciones, entre otras.

Por su parte, la Administración Tributaria reparó el gasto, señalando que los referidos pagos, que constituían gratificaciones extraordinarias, no habían sido otorgados a todos los funcionarios que formaron parte de la “Planilla de Pago de Funcionarios”, sino solo algunos, pese a que por su calidad de trabajadores participaron en el cumplimiento de metas y objetivos de aquella.

Asimismo, refirió que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la forma como fueron determinados, su base de cálculo, el rendimiento y logro de objetivos, tanto en el plano individual como colectivo, que los justificaran, las metas generadas a través de las cuales se generó valor para su compañía, ni demostró en qué medida los funcionarios beneficiados con tales gratificaciones extraordinarias cumplieron con los criterios mencionados, por lo que concluyó que al no cumplir con los criterios de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad previstos en el artículo 37 de la LIR, constituían actos de liberalidad no deducibles para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

(70) El programa de bonificaciones por cumplimiento de objetivos se denominaba Stock Appreciation Right (SAR).

El Tribunal Fiscal precisa que los Stock Appreciation Rights (SAR) son derechos concedidos a los funcionarios beneficiarios para la realización del valor de un número específico de acciones, sin necesidad que estos realicen ninguna inversión, constituyen gratificaciones periódicas vinculadas con la evolución del precio de las acciones y el precio es pagado en efectivo como si aquéllas fuesen vendidas, la flexibilidad de su diseño está dado por el plazo concedido a dichos funcionarios a efectos de acceder a las ventajas del SAR, incentivando de ese modo su desempeño a largo plazo, recibiendo dicho beneficio solo por el logro de ciertas metas personales o de la compañía, los que podían ser pagados en una sola suma global o particiones, y que podrían no ser otorgados en ciertas circunstancias como la terminación de los contratos de tales funcionarios.

Así, señala que la Administración Tributaria no cuestiona la fehaciencia y destino de los pagos por concepto del programa SAR efectuados por la recurrente, sino la deducción de dicho gasto, al sostener que no tienen naturaleza remunerativa, esto es, que no fueron otorgados con motivo de la prestación efectiva de los servicios y como parte de una relación laboral existente, sustentándose fundamentalmente en que dichos beneficios no califican como gratificaciones ordinarias debido a que los documentos “cartas dirigidas a funcionarios” no constituyen contratos de trabajo al no establecer la forma de determinación variable que recibiría el funcionario ni los servicios que debían ser realizados para tal efecto, y por cuanto dicho beneficios fueron otorgados en forma esporádica; sostiene que no constituirían gratificaciones extraordinarias, que no cumplen con el criterio de generalidad, toda vez que no fueron entregadas a todos los trabajadores “funcionarios” de la empresa, ni con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que no resultan deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

De acuerdo al criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07719-4-2005, entre otras, para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el presente caso, los beneficios obtenidos por los trabajadores funcionarios en tanto tuvieran un contrato vigente, y en los términos a que hacen referencia las “cartas dirigidas a funcionarios” que habrían sido suscritas por aquéllos, corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos económicos establecidos por la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquella.

Así, cabe anotar que ni el carácter variable de la retribución otorgada, la determinación en función a la cotización de los ADR en la Bolsa de Valores New York, ni el hecho de que dichos beneficios no hayan sido considerados para efecto de los aportes a la AFP, desnaturalizan su carácter remunerativo.

En ese sentido, concluyó que los pagos efectuados por la recurrente por concepto del Programa SAR, al ser de naturaleza remunerativa, resultaban deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, al amparo del inciso v) del artículo 37 de la LIR, levantándose el reparo y revocándose la resolución apelada.

4.2. El caso de los recargos por consumo entregados a los trabajadores

El recargo al consumo se encuentra regulado en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Ley N° 25988, de la que fluye que el recargo al consumo es un porcentaje adicional cobrado por la venta o servicios prestados en establecimientos de hospedaje o expendio de comidas y bebidas, y que es distribuido entre los trabajadores, a modo de una propina por la buena atención brindada.

Así, se establece que los establecimientos de hospedaje o expendio de comidas y bebidas en acuerdo con sus trabajadores, podrán fijar un recargo al consumo no mayor al 13 % del valor de los servicios que prestan. El recargo al consumo, si fuera el caso, será abonado por los usuarios del servicio en la forma y modo que cada establecimiento fije. Su percepción por los trabajadores no tendrá carácter remunerativo y, en consecuencia, no estará afecto a las contribuciones de Seguridad Social ni Fonavi, ni afecto a indemnización, beneficios laborales o compensación alguna. Este recargo no forma parte de la base imponible del IGV.

Asimismo, por la naturaleza de dicho concepto, en el Informe N° 049-2014-SUNAT/4B0000⁽⁷¹⁾ se ha concluido que los importes cobrados por las empresas por recargo a consumo no califican como ingresos o rentas de estas personas porque resulta claro que los montos recibidos por los establecimientos de hospedaje, restaurantes y agencias de viaje, cuenten o no con comprobantes de pago que los sustenten, no tienen naturaleza de ingreso para estas empresas por cuanto no suponen un beneficio económico de tales sujetos sino que está destinado a distribuirse a favor de sus trabajadores.

En ese mismo sentido, la citada norma dispone que “Este recargo no forma parte de la base imponible del IGV.” De ello se desprende que lo que ha querido establecer es que el citado concepto es una operación inafecta del IGV porque no es una operación gravada con el impuesto de acuerdo al artículo 1 del TUO de la Ley del IGV, por lo que no debe afectarse en el comprobante de pago que se emita.

De ese modo, se desprende que tratándose propiamente del recargo al consumo (y no de las propinas) estas deben discriminarse en el comprobante de pago (boleta o factura) a efectos de que quede constancia de su aplicación y que se pueda sustentar el gasto.

(71) “El recargo al consumo a que se refiere la Quinta DCF del Decreto Ley N° 25988 y las propinas para los trabajadores, recibidos por establecimientos de hospedaje, restaurantes y agencias de viaje, según corresponda, que no cuentan con comprobantes de pago que los sustenten, no constituyen para los titulares de tales establecimientos rentas gravadas con el Impuesto a la Renta”.

Para efectos de si corresponde calificarla como renta de quinta categoría cabe señalar que el inciso a) del artículo 34 del TUO de la LIR dispone que “Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

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

Asimismo, la Quinta DCF del Decreto Ley N° 25988 establece que “Su percepción por los trabajadores no tendrá carácter remunerativo y, en consecuencia, no estará afecto a las contribuciones de Seguridad Social ni Fonavi, ni afecto a indemnización, beneficios laborales o compensación alguna.” De ello parecería desprenderse que este concepto distribuido entre los trabajadores que no proviene de su empleador no calificaría como un concepto afecto a las rentas de quinta categoría dado que no califica como una retribución por servicios personales.

Sin embargo, cabe advertir que en la práctica (en la Plame, así como en las guías e instructivos de la Sunat) este concepto sí se encuentra sujeto a la quinta categoría, entendemos que ello se debe a su regularidad en el pago por parte de este tipo de empresa que se genera producto del vínculo laboral y que es de libre disposición del trabajador.

El hecho que se alegue que es producto del vínculo laboral es el aspecto más controvertido en el caso, dado que este propiamente es un monto pagado por los clientes del establecimiento y solo recaudado por el empleador; de ese modo, no es una mayor obligación de parte del empleador.

Por otro lado, el recargo al consumo calificará como un gasto deducible para las empresas generadoras de rentas de tercera categoría cuando los mismos cumplan con el criterio de causalidad del gasto y cuando se encuentren debidamente acreditados mediante el comprobante de pago respectivo.

El cumplimiento del principio de causalidad implica que por ejemplo estos gastos califiquen como de representación, viáticos, gastos recreativos a favor del personal, etc. y que cumplan las condiciones para su deducción y se encuentren en el marco de los límites establecidos para cada supuesto.

4.3. Aguinaldos otorgados a los trabajadores

El literal l) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR) dispone que son deducibles como gastos los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones, retribuciones y cualquier otro concepto que se hagan a los servidores en virtud del vínculo laboral existente o con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Asimismo, el último párrafo del mismo artículo establece que, para el cumplimiento del principio de causalidad, se deberá verificar que estos sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan con el criterio de razonabilidad en relación con los ingresos de la empresa y, además, se cumpla con el criterio de generalidad del gasto.

Pero, para efectos tributarios ¿qué se entiende por aguinaldo? Dado que no hay norma legal que lo establezca o defina el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 02669-5-2003, N° 603-2-2000, entre otras, ha precisado la naturaleza del aguinaldo a efectos tributarios. Así, en la primera de las citadas se señala que:

“De acuerdo con el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, el término aguinaldo está referido al (...) regalo que se acostumbra dar en Navidad, ‘(...) sueldo anual complementario que los patrones deben dar a sus obreros y empleados (...)’. En lo laboral ‘(...) coincide con el sueldo anual complementario allí donde se ha implantado por ley”.

Según el *Diccionario Jurídico Ilustrado Sopena*, aguinaldo es el “(...) regalo o propina que se da en los días de Navidad y Reyes”.

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española define aguinaldo como “(...) el regalo que se da en fiestas de Navidad o en Fiestas de Epifanía”.

De las definiciones citadas se desprende que los aguinaldos incluyen tanto los regalos como las sumas adicionales de dinero que otorguen los empleadores a sus trabajadores en Navidad, en forma voluntaria, y las mayores remuneraciones impuestas por la ley, de acuerdo con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 603-2-2000 del 19 de julio de 2000, por lo que puede concluirse que el gasto por canastas navideñas tiene naturaleza de aguinaldo.

Es de ese modo que, en el Informe N° 053-2012-Sunat/4B0000, la Sunat ha concluido que:

- Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.
- En el caso de los gastos por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, además de lo indicado en la conclusión anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.
- Los conceptos señalados en la conclusión anterior así como los gastos o costos que constituyan para su preceptor, entre otras, rentas de quinta categoría, se

deducen en el ejercicio en que se devenguen, siempre que se paguen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de ese ejercicio. En caso no hubieran sido pagados en el ejercicio en que se devenguen, serán deducibles solo en el ejercicio en que efectivamente se paguen, incluso si hubieran sido debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Conforme a lo anterior, entonces, las canastas de Navidad, los pavos, los vales de consumo entregados a los trabajadores y los juguetes para los hijos de los trabajadores, producto de la relación laboral existente, tienen la naturaleza o califican como aguinaldos a efectos del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, conforme lo establece el inciso l) del artículo 37 de la LIR, para su deducción como gasto se requiere que los bienes hayan sido entregados antes de la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se deduce el gasto. Además, dichos desembolsos, solo para efectos tributarios, son calificados como una mayor remuneración y, por lo cual, en caso corresponda, debe de efectuarse las retenciones de quinta categoría.

4.4. Utilidades a favor de los trabajadores

La participación en las utilidades de las empresas por parte de los trabajadores califica como rentas de quinta categoría; sin embargo, cabe realizar algunas presiones importantes respecto a su cálculo y aplicación como gasto para las empresas.

El Decreto Legislativo N° 892 regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

De ese modo se ha establecido que las empresas que tengan un número mayor a 20 trabajadores en el ejercicio estarán obligadas al pago de las utilidades a favor de sus trabajadores. Así, el Decreto Supremo N° 009-98-TR en su artículo 2 ha dispuesto que para establecer si una empresa excede o no de veinte (20) trabajadores, se sumará el número de trabajadores que hubieran laborado para ella en cada mes del ejercicio correspondiente y el resultado total se dividirá entre doce (12). Cuando en un mes varíe el número de trabajadores contratados por la empresa, se tomará en consideración el número mayor.

Para estos efectos se consideran trabajadores a aquellos que hubieran sido contratados directamente por la empresa, ya sea mediante contrato por tiempo indeterminado, sujeto a modalidad o a tiempo parcial.

De ese modo, los trabajadores de las empresas comprendidas participan en las utilidades de la empresa, mediante la distribución por parte de esta de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. El porcentaje referido es como sigue:

UTILIDADES A REPARTIR SEGÚN SECTOR EMPRESARIAL ⁽⁷²⁾			
Empresas pesqueras	10 %	Empresas mineras	8 %
Empresas de telecomunicaciones	10 %	Empresas de comercio al por mayor y al por menor y restaurantes	8 %
Empresas industriales	10 %	Empresas que realizan otras actividades	5 %

Dicho porcentaje se distribuye en la forma siguiente:

a)	50 % será distribuido en función de los días laborados por cada trabajador, entendiéndose como tales a los días real y efectivamente trabajados.	A ese efecto, se dividirá dicho monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador.
b)	50 % se distribuirá en proporción a las remuneraciones de cada trabajador.	A ese efecto, se dividirá dicho monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio.

En ese sentido, cabe precisar que de acuerdo al artículo 6 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición. Las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa.

La participación en las utilidades a que se refiere se calcula sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta. Por su parte, el artículo 2 de la Ley N° 28873, se precisa que el saldo de la renta imponible a que se refiere el presente Artículo es aquel que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que esta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

En ese sentido, la base de cálculo es el resultado contable, a la que se aplican las adiciones y deducciones tributarias (reparos tributarios) y las pérdidas tributarias, lo que produce la utilidad tributaria, base de cálculo de la participación de las utilidades de los trabajadores:

Base de cálculo (utilidad del balance de comprobación):	8'000,000.00
(+) Adiciones:	200,000.00
(-) Deducciones:	(300,000.00)
(-) Pérdidas de ejercicios anteriores:	(900,000.00)
Total (utilidad tributaria):	7'000,000.00
Participación de los trabajadores en las utilidades (7'000,000.00 x 10 %):	700,000.00

(72) El artículo 3 del Reglamento precisa que para determinar la actividad que realizan las empresas obligadas a distribuir utilidades se tomará en cuenta la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3.

En caso que la empresa desarrolle más de una actividad, se considerará la actividad principal, entendiéndose por esta a la que generó mayores ingresos brutos en el respectivo ejercicio.

Por otro lado, en el ámbito tributario, con relación a la deducción como gasto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, como se sabe el inciso v) del artículo 37 de la LIR establece que: “Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio”. Ello quiere decir que para deducir los gastos de la participación, corresponderá que los mismos se paguen al trabajador antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta, lo que comúnmente ocurre en los meses de marzo y abril de cada año.

De no acreditarse el pago, de conformidad a lo establecido en la Cuadragésima Octava Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR, los gastos que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden debido al incumplimiento de la condición del inciso v) del artículo 37 de la LIR, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen al trabajador.

Sin embargo, cabe precisar que para efectos laborales, el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 892, establece que “La participación que corresponde a los trabajadores será distribuida dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales, para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta⁽⁷³⁾. De ese modo, vencido el plazo referido y previo requerimiento de pago por escrito, la participación en las utilidades que no se haya entregado, genera el interés moratorio conforme a lo establecido por el Decreto Ley N° 25920, excepto en los casos de suspensión de la relación laboral en que el plazo se contará desde la fecha de reincorporación al trabajo”.

Por otro lado, con relación al reparto de utilidades voluntarias, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2335-1-2010 ha señalado que el pago a los trabajadores por reparto voluntario de utilidades, pese a que la empresa no tiene la obligación legal de distribuir sus utilidades, ya que cuenta con menos de 20 trabajadores, es deducible al amparo del inciso l) del artículo 37 de la LIR, debiendo acreditarse su pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del IR del ejercicio en el que se efectúa la deducción.

Igualmente, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 274-2-2001, se refirió “Que en tanto el exceso de participaciones constituye un incentivo adicional al establecido por las normas sobre la materia, le es aplicable lo dispuesto en el inciso 1) del citado artículo 37, respecto a su pago dentro del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, como condición para ser deducibles en dicho ejercicio”.

(73) Así, el artículo 7 de la norma referida dispone que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado.

Incluso en la Casación N° 4823-2009-Lima, publicada en *El Peruano* el 01/09/2011, se ha concluido que la participación adicional en las utilidades, que voluntaria y unilateralmente otorga un empleador a los trabajadores, procede al amparo del inciso l) del artículo 37 de la LIR, estando condicionada a que el pago de la participación se produzca en el plazo previsto para la presentación de la declaración jurada correspondiente del ejercicio.

En este caso, de acuerdo el criterio recurrente del Tribunal Fiscal para la deducción de la distribución de utilidades a los trabajadores cuando no se está obligado o cuando se otorguen en exceso es indiferente la intención del empleador; siendo deducible el gasto cuando estas cumplan con los criterios de razonabilidad (en relación con los ingresos del ejercicio) y generalidad (pago a todos los trabajadores con derecho a la participación en las utilidades de la empresa).

5. INGRESOS CALIFICADOS COMO RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA DE ACUERDO A INFORMES DE LA SUNAT Y RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

► Informe N° 046-2010-SUNAT/2B0000 - Ingresos considerados como rentas de quinta categoría

“(…) en principio, todos los ingresos percibidos por los trabajadores de las entidades públicas con ocasión del vínculo laboral que mantienen con su empleador, cualquiera sea la condición de dichos trabajadores o el régimen laboral en que se encuentren, estarán afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría, independientemente de la denominación que se le asigne a dicho ingreso, o si los mismos tienen carácter extraordinario y excepcional y no son de naturaleza remunerativa ni pensionaria.

Similar criterio se encuentra recogido en los Informes N°s 081-2010-SUNAT/2B0000, 022-2012-SUNAT/4B0000 y 035-2013-SUNAT/4B0000, siendo que en todos esos informes, además, se ha señalado que la mencionada regla solo admite excepciones en caso que expresamente una norma jurídica exonere o excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, incluso si se originan en el vínculo laboral”.

► Informe N° 104-2011-SUNAT/2B0000 - Asignación por años de trabajo

“La asignación por cumplir 25 o 30 años de servicios se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

(…) en relación con la asignación por cumplir 25 y 30 años de servicios prestados al Estado, cabe indicar que el artículo 43 del Decreto Legislativo N° 276 señala que la remuneración de los funcionarios y servidores públicos está constituida por el haber básico, las bonificaciones y los beneficios. Agrega que

los beneficios son los establecidos por las Leyes y el Reglamento, y son uniformes para toda la Administración Pública.

En consecuencia, toda vez que la asignación por cumplir 25 o 30 años de servicios tiene la naturaleza de remuneración y como tal constituye un ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, la misma se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría”.

► **Informe N° 046-2010-SUNAT/2B0000 - Asignaciones económicas de carácter extraordinario y excepcional**

Las asignaciones económicas de carácter extraordinario y excepcional que otorgan las entidades públicas en forma mensual a los empleados de confianza y aquellos que detentan cargos directivos afines, califican para fines del Impuesto a la Renta, como rentas de quinta categoría y, por lo tanto, deben considerarse para el cálculo de las retenciones que por concepto de dicho impuesto deben efectuar tales entidades.

“Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

Como puede apreciarse, en principio, todos los ingresos percibidos por los trabajadores de las entidades públicas con ocasión del vínculo laboral que mantienen con su empleador, cualquiera sea la condición de dichos trabajadores o el régimen laboral en que se encuentren, estarán afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría, independientemente de la denominación que se le asigne a dicho ingreso, o si los mismos tienen carácter de extraordinario y excepcional y no son de naturaleza remunerativa ni pensionaria”.

► **Informe N° 022-2012-SUNAT/4B0000 - Asignación al personal militar por funciones administrativas y de apoyo**

El ingreso por concepto de “Asignación al Personal Militar por funciones administrativas y de apoyo”, a que se refiere el Decreto Supremo N° 011-2007- DE/SG, constituye renta de quinta categoría para su percceptor, afecta al Impuesto a la Renta.

Ello se concluyó, toda vez que “(...) todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador se encuentra afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, siendo irrelevante si dicho ingreso tiene o no carácter remunerativo, la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo.

La mencionada regla solo admite excepciones en caso que expresamente una norma jurídica exonere o excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, incluso si se originan en el vínculo laboral, situación que no se observa respecto de la Asignación materia de consulta”.

► **Oficio N° 304-2013-Sunat - Bono extraordinario por trabajo médico y asistencia nutricional**

El “Bono Extraordinario por trabajo médico y asistencia nutricional” y el “Bono Extraordinario para los profesionales de la salud no médicos”, a que se refieren la Trigésima Novena Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951 y el Decreto Supremo N° 269-2012-EF, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

“(…) toda vez que los conceptos materia de las consultas constituyen ingresos para el personal del Ministerio de Salud a que alude la Trigésima Novena DCF de la Ley N° 29951 y el Decreto Supremo N° 269-2012-EF, se tiene que se encuentran afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

En efecto, si bien se ha dispuesto que los bonos materia de las consultas no tienen carácter remunerativo, compensatorio ni pensionable y no están sujetos a cargas sociales, ello no tiene incidencia para efecto del Impuesto a la Renta, el cual grava el ingreso percibido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral con independencia de la denominación o de la naturaleza remunerativa o pensionaria del mismo”.

► **Carta N° 018-2011-SUNAT - Retribuciones pagadas a los artistas**

Las retribuciones pagadas a los artistas que presten sus servicios en relación de dependencia son consideradas rentas de quinta categoría, siempre que sean obtenidas por concepto de:

- El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.
- Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

- Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

► **Oficio N° 031-2000-SUNAT/K00000 - Intereses compensatorios**

Tratándose de intereses generados por remuneraciones devengadas, los mismos se encontrarán afectos al Impuesto a la Renta y formarán parte de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 del antes mencionado TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que no impliquen la reparación de un daño emergente.

La Sunat señaló que “Para efecto del análisis resulta necesario diferenciar entre los intereses compensatorios y los intereses moratorios.

Así, el artículo 1242 del Código Civil señala que el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso de un dinero o de cualquier otro bien, y es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Ahora bien, tratándose de los intereses compensatorios resulta claro que los mismos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

Por su parte, los intereses moratorios, aún cuando se les otorgue el carácter de indemnización, estarán afectos al referido Impuesto, en la medida que no impliquen la reparación de un daño, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 2 del antes citado TUO”.

► **Informe N° 059-2011-SUNAT/2B0000 - Importes pagados por mandato judicial**

“Los importes que deben ser cancelados a trabajadores y ex trabajadores por mandato judicial que provienen del trabajo personal prestado en relación de dependencia se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, salvo que correspondan a los conceptos detallados en el artículo 18 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

El sujeto obligado al pago de los referidos importes debe efectuar la retención del Impuesto a la Renta cuando los pague o acredite, por lo cual dicha retención debe considerarse como una obligación relativa al periodo fiscal correspondiente al pago o la acreditación de las rentas de quinta categoría”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 9484-4-2007 - Maestrías y doctorados**

“Que ahora bien, en el caso de autos se tiene que la recurrente ha asumido los gastos por concepto de matrícula y cuotas de maestría, postgrado

y cursos de carrera de las trabajadoras Claudia Villarán Zegarra, Elsa Olmos Mogrovejo, Karla García Pelaéz y Jessica Razzeto Varela, lo que es reconocido por ella, debiéndose analizar si dichos gastos se enmarcan en el supuesto contenido en las normas citadas precedentemente (1) , o constituyen remuneración afecta al Impuesto a la Renta que debiera ser materia de retención.

Que si bien de la documentación que obra en autos no resulta posible apreciar si tales trabajadoras constituyen o no la totalidad de los servidores de la recurrente, o si se encuentran en una misma categoría laboral, cabe señalar que aún cuando dicha situación se diera, no puede afirmarse que los distintos gastos realizados por pagos por estudios de grados de maestría, postgrado y cursos de carrera, se enmarcan dentro de lo previsto en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley, puesto que tal como refiere el profesor Roque García Mullín en su libro *Manual del Impuesto a la Renta* tratándose de los referidos gastos, que en nuestra legislación se encuentran contenidos en el inciso II) del artículo 37 y que en principio podrían constituir gastos de liberalidad, las legislaciones afirman su carácter de deducibles y de encuadrarlos en una interpretación amplia en el principio de causalidad, al realizarse en “(...) procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus obligaciones (...)”, siendo ello así, tratándose de gastos educativos, estos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor, como es el caso de cursos de capacitación y no a gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico, como es el caso materia de autos:

Que en tal sentido, los gastos reparados en autos, por su naturaleza no constituyen gastos de capacitación para el puesto, por lo que al ser efectuados en virtud a la prestación de servicios personales a la recurrente constituyen rentas de quinta categoría, encontrándose por tanto aquella obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley procediendo confirmar la apelada en tal extremo”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 2230-2-2003 - Seguro médico a favor de trabajadores**

“Como se puede apreciar, el carácter de ‘generalidad’ del gasto, está vinculado a la inclusión del mismo dentro de las rentas de quinta categoría de los trabajadores. Así, al amparo de esta disposición legal, de haberse incurrido en un gasto en beneficio del personal, este no constituirá renta de quinta categoría si ha sido otorgado con carácter general, esto es, a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

De no cumplirse con el requisito de ‘generalidad’, dicho gasto sería incluido dentro de las rentas de quinta categoría del trabajador.

En el caso de autos, se tiene que la Administración cuestiona el carácter general del gasto de seguro médico por haber sido otorgado solo al gerente de la empresa, sin tener en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, dicha característica debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con comprender a la totalidad de trabajadores de la empresa.

Es así 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 ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una sola persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de ‘generalidad’”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 560-4-99 - Pagos que califican como condición de trabajo**

“Que las sumas que las empresas abonan a sus trabajadores con la finalidad de facilitar o posibilitar su labor no constituyen rentas de quinta categoría, sino una ‘condición de trabajo’ ya que al no ser de su libre disposición no representan un beneficio económico para estos.

Que de los Convenios Colectivos celebrados en 1994 y 1995 se aprecia que el recurrente y el sindicato de trabajadores acordaron sustituir la entrega de las prendas correspondientes al uniforme de esos años, por la entrega de S/ 500.00 y S/ 600.00, respectivamente, a cada trabajador, siendo de obligación de los beneficiarios la adquisición directa de las indicadas prendas y el uso obligatorio de las mismas durante los días laborables que concurrieran al centro de trabajo.

Que en tal virtud las referidas sumas califican como ‘condición de trabajo’, toda vez que las mismas debían necesariamente destinarse a la adquisición de dichos uniformes, sin los cuales no era posible asistir al centro de trabajo, por lo que procede levantar el reparo formulado al respecto”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 2455-1-2010 - Liberalidad a favor de trabajador**

“Que al respecto cabe precisar que la suma entregada a ‘título de liberalidad’, es decir sin la existencia de una obligación legal o contractual expresa, si bien pueden resultar normales para el caso de trabajadores de una empresa (relación laboral), las que formarán parte de su remuneración, siendo rentas de quinta categoría para su perceptor y deducibles

como gastos para su pagador, en el caso de autos, la suma materia de reparo ascendente a S/ 65 743 00, entregada al gerente general, no resulta razonable en relación al incremento de los ingresos ni a las rentas totales obtenidas por la recurrente, ni a la propia remuneración percibida por este, conforme a lo dispuesto por las normas y criterios antes citados, entrega que tampoco cumpliría con el principio de generalidad, al no haber sido otorgado a todos los trabajadores de la recurrente ni haberse señalado por qué se excluyó a la otra trabajadora, por lo que no procede aceptar su deducción para efectos del Impuesto a la Renta.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 1640-4-2010 - Alimentación principal**

“De lo expuesto se colige que la alimentación proporcionada por la recurrente a sus trabajadores que laboran horas extras, al calificar como alimentación principal, en principio, constituye parte de su remuneración, y que solo en el supuesto que tal alimentación calificara como condición de trabajo, no sería considerada como parte de la remuneración de los trabajadores.

No obstante, en cualquiera de los dos supuestos planteados -que la alimentación adicional constituyera remuneración o condición de trabajo-, tal concepto sería deducible al cumplirse con el principio de causalidad, y en el supuesto que la alimentación reparada constituyera remuneración, la omisión de la obligación del pago del Impuesto a la Renta de quinta categoría u otros tributos que gravan estos ingresos en especie, no supone que se pueda presumir que se trata de actos de liberalidad ajenos a la actividad gravada, conforme se ha establecido en la Resolución N° 798-3-2001”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 12450-4-2009 - Vales de consumo a favor de trabajadores**

“En el caso, La Sunat reparó la renta de quinta categoría de la recurrente por no haber incluido en su declaración anual vales de consumo por S/ 1,600.00.

Los citados vales de consumo habían sido otorgados al recurrente por su empleador, por lo que de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 34 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, constituían rentas de quinta categoría, al ser importes que provenían de servicios personales prestados por el recurrente y que no se encontraban comprendidos en los supuestos de excepción de dicho artículo.

Se precisó que estas rentas no se devengan con la utilización de los vales, sino con su entrega al beneficiario, pues es desde ese momento que se encuentran a su disposición”.

6. CONCEPTOS QUE NO CALIFICAN COMO RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

6.1. Exclusiones previstas en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

a) Viáticos, gastos de representación, etc.

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 37 de la LIR dispone que no se considerarán como rentas quinta categoría “(...) las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto”.

Dentro del supuesto expuesto, se puede encontrar los siguientes conceptos que básicamente no califican como rentas de quinta categoría porque no son de libre disposición para el trabajador ya que deben estar sustentados adecuadamente con los comprobantes de pago y otros documentos para ser deducidos como gastos o costos para la empresa.

- **Viáticos (alimentación, movilidad y transporte)**

Los viáticos propiamente se refieren a la suma de dinero que un empleador entrega a uno o varios de sus trabajadores que tiene como finalidad cubrir los gastos que estos incurran al trasladarse fuera de su sede habitual de trabajo, para de esa manera cumplir con las funciones que se le encomiende.

Los viáticos serán deducibles como gastos de acuerdo al artículo 37 de la LIR, en la medida en que cumplan con ciertas reglas, dentro de las cuales encontramos límites para su deducción señalados por la LIR, siempre que se acredite la necesidad de los mismos y se encuentren adecuadamente sustentados.

En ese sentido, la LIR establece que los viáticos no pueden exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Entonces, debemos acudir a las normas que regulen los montos que por este concepto, el Estado otorga a sus servidores, que variará, dependiendo del destino del viaje del trabajador.

- **Límite de viáticos al interior del país**

Respecto de los viáticos al interior del país, el monto que por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía es de S/ 320.00 diarios. Por lo tanto, el monto máximo que podrá deducirse por cada día será de S/ 640.00 (S/ 320.00 x 2).

- **Límite de viáticos al exterior**

Tratándose de viáticos al exterior, el monto que por ese concepto concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía depende del destino como se muestra a continuación:

LÍMITE DE VIÁTICOS AL EXTERIOR		
Zona geográfica	Viáticos que otorga el Gobierno Central	Viáticos máximos deducibles
África	\$ 480	\$ 960
América Central	\$ 315	\$ 630
América del Norte	\$ 440	\$ 880
América del Sur	\$ 370	\$ 740
Asia	\$ 500	\$ 1,000
Medio Oriente	\$ 510	\$ 1,020
Caribe	\$ 430	\$ 860
Europa	\$ 540	\$ 1,080
Oceanía	\$ 385	\$ 770

De ese modo, podemos concluir lo siguiente:

- Los montos entregados al trabajador calificados como viáticos dentro de los límites establecidos serán deducibles como gastos en la determinación de las rentas de tercera categoría y en ningún caso califican como rentas de quinta categoría.
- El exceso del límite señalado no será deducible para la empresa como gasto. Además, si se encuentran adecuadamente sustentados no se computa para las rentas de quinta categoría.
- Si el monto entregado al trabajador como viáticos al trabajador no es sustentado de ninguna forma, deberá reclasificarse y considerarse como parte de la renta de quinta del trabajador.

Movilidad sustentada con planilla de movilidad

A efectos de desarrollar sus operaciones las empresas muchas veces incurrir en innumerables gastos; entre ellos encontramos los siguientes conceptos:

- La movilidad asignada al trabajador para la asistencia al centro de trabajo.
- La movilidad necesaria para la prestación de los servicios encargados por el empleador.

En ese sentido, cabe identificar los siguientes supuestos para precisar en cada caso su tratamiento.

	MOVILIDAD	DETALLE	
1	Movilidad asignada para la asistencia al trabajo.	Es parte de la remuneración del trabajador (para efectos tributarios) y de ese modo está afecta a la renta de quinta categoría, calificando como gasto deducible.	
2	Movilidad como condición de trabajo:	- Movilidad sustentada con la planilla de movilidad	Es gasto para la empresa con el límite del 4 % de la remuneración mínima vital (S/ 34).
		- Movilidad sustentada con comprobantes de pago	Es gasto para la empresa sin ningún límite.

En ese sentido, cabe precisar que la movilidad asignada para la asistencia al trabajo ha sido regulada por el artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, que dispone que “No se consideran remuneraciones computables las siguientes: (...) e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados; (...)”.

La norma laboral antes referida establece que, para efectos laborales, la movilidad asignada al trabajador supeditada a la asistencia al centro de trabajo no es considerada para efectos remunerativos; sin embargo, lo mismo no ocurre para efectos tributarios, que de acuerdo al artículo 34, dichos importes sí califican como parte de la remuneración del trabajador y, de ese modo, están sujetos a la retención por rentas de quinta categoría en caso se otorguen al trabajador.

Por otro lado, existe la movilidad entregada como condición de trabajo. En este caso, nos referimos a la movilidad sustentada con la planilla de movilidad y la sustentada con comprobantes de pago. En ambos casos los supuestos referidos calificarán como gastos deducibles de la empresa para determinar su renta neta, siempre y cuando cumplan con el criterio de causalidad y las limitaciones y condiciones establecidas para cada caso. Así:

- La movilidad sustentada con la planilla de movilidad, cuyo monto límite es el 4 % de la Remuneración Mínima Vital (RMV) se sustenta de conformidad al literal a.1) del artículo 37 de la LIR con la Planilla de Movilidad, conforme a los requisitos que establece el literal v) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.
- La movilidad para realizar labores de la empresa sustentada con comprobantes de pago, es deducible como gasto sin ningún límite, de conformidad con el literal a.1) del artículo 37 de la LIR y el literal v) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Respecto de lo anterior podemos establecer las siguientes conclusiones:

- Si se entrega algún monto al trabajador, calificado como movilidad necesaria para la prestación de servicios (condición de trabajo), y no es sustentado

al empleador con documentos o comprobantes de pago y tampoco es devuelto, el mismo debe considerarse como rentas de quinta categoría del trabajador.

- Si el trabajador se excede del monto del 4 % de la RMV, para efectos de renta de tercera categoría solo será deducible hasta dicho límite, reparándose el exceso; sin embargo, no cabe considerar el exceso como rentas de quinta categoría en tanto esté sustentada al empleador.

Gastos de representación

Califican como gastos de representación, las erogaciones que las empresas realizan con la finalidad de mantener su posición en el mercado o con el objeto de mantener buenas relaciones comerciales con sus clientes o proveedores, y hasta con probables futuros clientes buscando también expandir sus operaciones a nuevos mercados.

Estos desembolsos realizados por las empresas se denominan gastos de representación, los cuales para ser deducibles deben de cumplir con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la LIR. Asimismo, para efectos tributarios el inciso q) del artículo 37 de la LIR, con el objetivo de evitar que estas prácticas sean utilizadas de manera excesiva, establece que son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5 %) de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT.

De igual forma, el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la LIR establece que constituyen gastos de representación propios del giro del negocio:

- Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos; y,
- Aquellos gastos destinados a presentar una imagen que permita a la empresa mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes, en estos gastos de representación no se deben considerar incluidos los gastos de viaje y erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales tales como los gastos de propaganda.

Ahora bien, para el tema que es materia de análisis, ocurre que en la práctica se entregan sumas de dinero a los gerentes y representantes legales de las empresas para destinarlos a gastos de representación, como hemos señalado en casos anteriores los gastos en tanto se encuentren adecuadamente sustentados con los comprobantes de pago y demás documentos, serán deducibles para la determinación de la renta de tercera categoría. El exceso será reparable. Por su parte, si determinada cantidad es entregada al trabajador y este no la sustenta a su empleador o no la devuelve deberá considerarse como parte de las rentas de quinta categoría.

b) Retribuciones a funcionarios en el extranjero

De acuerdo con el tercer párrafo del inciso a) del artículo 34 de la LIR “Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría”.

En este caso, se prevé una regla particular para los funcionarios del Estado que presten servicios en el exterior, que no merece mayor comentario por ser precisa y no generar mayor controversia por su particularidad.

c) Pensiones de jubilación, etc.

Las rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal, son calificadas como rentas de quinta categoría de acuerdo al inciso b) del artículo 34 de la LIR.

Sin embargo, el inciso d) del artículo 18 de la LIR ha calificado igualmente dichos conceptos como inafectos del Impuesto a la Renta; esto es las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío⁽⁷⁴⁾ e invalidez.

Un aspecto que cabe precisar es que la norma no prohíbe que las rentas vitalicias o pensiones sean otorgadas de acuerdo a las normas e instituciones peruanas; de ese modo, también alcanza a las pensiones que obtenga una persona del extranjero, ya sea una institución estatal o privada.

d) Inafectaciones legales previstas en el artículo 18 de la LIR

Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes

Se encuentran comprendidas en la referida inafectación, las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

En este punto cabe hacer referencia al Oficio N° 272-96-I2.0000 donde la Sunat ha opinado lo siguiente:

(74) Depósito de dinero, formado ordinariamente de los descuentos hechos a los individuos de una corporación, o de otras contribuciones, para socorrer a sus viudas y huérfanos.

“En opinión de esta Intendencia, el pago voluntario que efectúe al empleador a sus trabajadores, a título de gracia, con ocasión del cese es considerado renta de quinta categoría gravada con el Impuesto a la Renta.

Basamos lo expuesto en los siguientes argumentos:

El artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774 considera como ingresos inafectos al Impuesto –entre otros– a las indemnizaciones previstas por los dispositivos laborales vigentes.

Agrega la norma que se encuentran comprendidas en la referida inafectación, las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

(...).

El inciso b) del artículo 88 de la Ley de Fomento del empleo, recogido en el inciso b) del artículo 82 del Texto Único Ordenado de esta norma aprobado por Decreto Supremo N° 05-95-TR, y modificado por el Decreto Legislativo N° 855 referido a la extinción de los contratos de trabajo por causas objetivas dispone que la empresa con el sindicato, o en su defecto con los trabajadores, afectados o sus representantes, entablarán negociaciones para acordar las condiciones de la terminación de los contratos de trabajo o las medidas que puedan adoptarse para evitar o limitar el cese de personal. Entre tales medidas pueden estar la suspensión temporal de las labores, en forma total o parcial; la disminución de turnos, días u horas de trabajo; la modificación de las condiciones de trabajo; la revisión de las condiciones colectivas vigentes; y cualesquiera otras que puedan coadyuvar a la continuidad de las actividades económicas de la empresa. El acuerdo que adopten tendrá fuerza vinculante.

Por su parte, el artículo 147 de la citada norma, recogido en el artículo 138 del Texto Único Ordenado señala que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Finalmente, el artículo 60 del Decreto Legislativo N° 650, modificado por el Decreto Legislativo N° 857 establece que si el trabajador al cesar o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, alguna cantidad o pensión, estas se deducirán de aquellas que la Autoridad Judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Añade la norma que para que proceda la deducción o compensación debe constar expresamente que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme a lo establecido en el presente artículo o en las normas correspondientes del Código Civil.

De acuerdo a las normas glosadas puede apreciarse lo siguiente:

- Como regla general se inafecta del Impuesto a la Renta, los pagos efectuados por concepto de las indemnizaciones previstas por los dispositivos laborales vigentes.

Por excepción se han incluido determinados conceptos, previstos en la Ley de Fomento del Empleo, como ingresos inafectos, los mismos que tienen como característica común que provienen de la negociación del empleador con el, o los trabajadores, y se encuentran sujetos a un límite (indemnización en caso de despido injustificado).

Como puede inferirse el ingreso que se inafecta en virtud de esta excepción es aquél cuyo origen es la negociación entre partes.

- En contraposición a lo señalado, el **concepto materia de la consulta no constituye una 'indemnización prevista en la normatividad laboral'**.

Asimismo, no proviene de la negociación entre empleador y sus trabajadores, en los términos expuestos en las normas glosadas en los párrafos anteriores. En tal sentido, no encuadra dentro del supuesto de inafectación.

- A mayor abundamiento, el artículo 60 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios establece un mecanismo de compensación entre las sumas que otorgue el empleador a título de liberalidad, con aquellas que –fruto de un procedimiento judicial– se encuentre legalmente obligado a abonar.

En tal sentido, el citado artículo 60 no prevé ni otorga carácter indemnizatorio a los montos que otorgue a título de liberalidad el empleador, sea que se trate de una determinada cantidad o una pensión.

- De otro lado, la Ley del Impuesto a la Renta, considera como rentas de quinta categoría en general a las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, comprendiendo toda retribución por servicios personales.
- En este orden de ideas, el pago voluntario que efectúe el empleador a sus trabajadores, a título de gracia, con ocasión del cese se encuentra comprendido en el supuesto previsto en el párrafo anterior, no gozando de la inafectación contenida en el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta”.

► **Informe N° 104-2011-SUNAT/2B0000 - Interés moratorio aplicable a las remuneraciones devengadas**

El interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y extrabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.

“Así pues, aun cuando el interés moratorio materia de consulta se origina en el no pago oportuno de las remuneraciones devengadas con ocasión del vínculo laboral, debe tenerse en cuenta que, en estricto, dicho interés tiene naturaleza indemnizatoria.

En tal sentido, si bien el inciso a) del artículo 3 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que constituyen ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por dicha Ley las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño; la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha indicado en el Informe N° 188-2004-EF/66.01 que dicha norma “comprende a las indemnizaciones pero en lo que concierne a las obtenidas por las empresas”.

Agrega el MEF en el citado Informe que “Si bien en el inciso b) del tercer párrafo del artículo 18 de la Ley se otorga la inafectación de las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producida por accidentes o enfermedad sea que se originen en el régimen de la seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo dispuesto en el inciso b) del artículo 3 de la Ley que son las destinadas a reponer total o parcialmente un bien del activo de la empresa, en la parte que sean del costo computable del bien, (...) con esta interpretación solo se estaría ratificando en forma defectuosa que las indemnizaciones otorgadas a personas distintas a las empresas no estarían afectas al impuesto.

Por consiguiente, y dado su carácter indemnizatorio, el interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y extrabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta”.

Las compensaciones por tiempo de servicios (CTS)

El inciso c) del artículo 18 del TUO de la LIR también inafecta la CTS; este punto no merece mayor comentario porque la inafectación legal de este ingreso que califica naturalmente como renta de quinta categoría, se da gracias a la naturaleza de este beneficio social, que se otorga cuando cesa el vínculo laboral y permite al trabajador sustentar sus gastos mientras accede a otro trabajo.

► **Informe N° 012-2010-SUNAT - Impuesto asumido por empleador**

A efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta de quinta categoría, el impuesto asumido por el empleador no puede ser considerado como una mayor renta para el contribuyente receptor de las rentas de quinta categoría.

La Sunat precisa que en este caso “(...) cabe indicar que el artículo 47 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Añade que el impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta”.

6.2. Exclusiones previstas en el Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

Igualmente, en el inciso c) del citado artículo 20 se precisa que “No constituyen renta gravable de quinta categoría:

a) **Pagos a extranjeros por inicio y conclusión del contrato de trabajo**

Las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes:

- 1.1. Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo.
- 1.2. Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.
- 1.3. Transporte al país e internación del equipaje menaje de casa, al inicio del contrato.
- 1.4. Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo.
- 1.5. Transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa, al término del contrato.

Para que sea de aplicación lo dispuesto en este numeral, en el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente, deberá constar que tales gastos serán asumidos por el empleador”.

► **RTF N° 06246-2-2012 - Sustento del gasto**

“Aun cuando las sumas pagadas por el empleador a fin de cubrir los gastos antes detallados de sus trabajadores y familiares extranjeros no se encuentren gravadas con el Impuesto a la Renta de quinta categoría, no es posible desconocer que tales sumas constituyen gastos deducibles para el empleador

que guardan una relación directa y causal con la generación de sus rentas gravadas, en tanto que aquéllos (gastos) resultan necesarios para contratar los servicios de los funcionarios que le prestan servicios, sin embargo, en el caso de autos no se acredita que el pago corresponda a los pasajes de ida y vuelta del Perú hacia España de la esposa del funcionario (...), de nacionalidad española, en la oportunidad que hizo uso de descanso vacacional y que corresponda a la obligación asumida por el recurrente en virtud del contrato de trabajo antes referido, por lo que procede confirmar el reparo materia de pronunciamiento”.

b) Pagos vinculados al servicio de asistencia técnica

Las sumas que el usuario de la asistencia técnica pague a las personas naturales no domiciliadas contratadas para prestar dicho servicio en el país, por concepto de pasajes dentro y fuera del país y viáticos por alimentación y hospedaje en el Perú.

c) Gastos a favor del personal

Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso ll) del artículo 37 de la Ley.

Lo dispuesto en este numeral también será de aplicación cuando:

1. El servidor requiera atención especializada en el exterior no accesible en el país, debidamente certificada por el organismo competente del sector salud; o
2. El trabajador por asuntos de servicios vinculados con la empresa, estando en el extranjero requiera por causa de fuerza mayor o caso fortuito, atención médica en el exterior.

Los gastos de atención médica en el exterior deberán ser acreditados con la documentación sustentatoria autenticada por el Consulado del Perú o el que haga sus veces.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 3630-3-2005- Servicios de salud a favor de trabajadores**

“Que si bien la Administración hace referencia al criterio de ‘generalidad’ del gasto, debe señalarse que para el periodo acotado dicha alusión se encuentra en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose que dicho criterio permitía determinar si un determinado concepto era o no incluido en el cálculo de las rentas de quinta categoría de los trabajadores, por lo que si un empleador incurría en un gasto a favor de su personal, este no formaría parte de las rentas de quinta categoría de los mismos, en la medida que hubiese sido otorgado en forma ‘general’, esto es, a todos los trabajadores que se encontraban en condiciones similares, siendo que de lo contrario dicho gasto si

sería considerado como renta de quinta categoría de los trabajadores, lo que no implicaba que el gasto no fuese deducible por la empresa empleadora para la determinación de su renta neta imponible de tercera categoría, pues si hubiese resultado necesario para producir y/o mantener la fuente generadora de renta gravada, habría cumplido con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, debe señalarse que fue el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, que incluyó a través del artículo 25 el criterio de ‘generalidad’ para todos los gastos a los que se refería el inciso II) del artículo 37, por lo que en el ejercicio acotado no cabía deducir los gastos por enfermedad de los trabajadores atendiendo a dicho criterio, sin embargo, debe señalarse que aún cuando hubiese estado vigente dicho criterio, el carácter de ‘general’ está referido a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, por lo que en el caso de gastos por enfermedad, dicho término no podría ser entendido como la realización de tales gastos respecto de todos los trabajadores, dado que no todos incurrirían en estos en el mismo periodo, sino en el sentido que el desembolso se realice en todos los casos que ocurran enfermedades respecto de trabajadores en similares condiciones, para lo cual debe tenerse en cuenta que el importe del gasto por enfermedad dependerá de su naturaleza, por lo que no se podría requerir a los contribuyentes el desembolso de un mismo importe respecto de cada empleado”.

► **Resolución del Tribunal Fiscal N° 2000-1-2006 - Gastos por agasajos al personal**

“Que sobre los gastos por agasajos al personal vinculados con el día del trabajo, cabe indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N°s. 701-4-2000 y 2230-2-2003, los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 109-3-2000 se ha señalado que dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no solo con los comprobantes de pago sino también de toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos, supuesto que no se cumple en el caso de autos en el que el recurrente, en relación con un supuesto encuentro de confraternidad por el 1 de mayo, día del trabajador, solo exhibió la Factura N° 002-002098 emitida el 6 de junio de 2001 por el consumo de 29 almuerzos a trabajadores del Fundo San Martín de Porres (...) y un informe de fecha 4 de mayo de 2002 (...), documentos cuyas fechas le restan credibilidad a lo alegado por el recurrente, por lo que al no haber presentado las pruebas correspondientes a pesar del requerimiento de la Administración, procede confirmar el reparo”.

► **Informe N° 104-2011-SUNAT/2B0000**

Los subsidios por fallecimiento y gastos de sepelio por el deceso de un familiar directo otorgados por los Cafae de las entidades públicas, en el marco de lo establecido en el Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, no están afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Ello se sustenta en que “(...) el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no constituyen renta gravable de quinta categoría, los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso ll) del artículo 37 de la Ley.

Ahora bien, el artículo 1 del Decreto Supremo N° 170-2001-EF precisa que los incentivos y/o entregas, programas o actividades de bienestar del Gobierno Central e Instancias descentralizadas, otorgadas por el Fondo de Asistencia y Estímulo - Cafae, están comprendidos en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, en principio, todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador estará afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, sin importar la denominación que se le asigne a dicho ingreso ni la entidad obligada a abonarlo; sin embargo, los montos que se abonen por concepto de incentivos y/o entregas, programas o actividades de bienestar del Gobierno Central e Instancias descentralizadas, otorgados por el Cafae a los servidores públicos, en el marco del Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, no estarán afectos a dicho Impuesto al no constituir renta gravable de quinta categoría”.

d) Retribuciones de empresas unipersonales o persona natural con negocio

Las retribuciones que se asignen a los dueños de empresas unipersonales, las que de acuerdo con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 14 de la Ley, constituyen rentas de tercera categoría.

7. DETERMINACIÓN ANUAL DE LAS RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

7.1. Tasas aplicables a las rentas de quinta categoría

Hasta el 31 de diciembre de 2014 la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 53 establecía las siguientes las tasas aplicables a los ingresos calificados como rentas de trabajo (rentas de cuarta y quinta categoría):

SUMA DE LA RENTA NETA DE TRABAJO Y DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta 27 UIT	15 %
Por el exceso de 27 UIT hasta 45 UIT	21 %
Más de 54 UIT	30 %

A partir del 1 de enero de 2015, mediante la Ley N° 30296, se modificó el artículo 53 de la LIR a fin de establecer que el Impuesto a cargo de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta neta del trabajo (cuarta y quinta categoría) y la renta de fuente extranjera, la escala progresiva acumulativa de acuerdo a lo siguiente:

SUMA DE LA RENTA NETA DE TRABAJO Y DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta 5 UIT	8 %
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14 %
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17 %
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20 %
Más de 45 UIT	30 %

De ese modo, las tasas del Impuesto a la Renta de quinta categoría para el 2016 (considerando la UIT vigente: S/ 3,950) se aplicarán por los siguientes tramos:

SUMA DE LA RENTA NETA DEL TRABAJO Y RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta S/ 19,750	8 %
Por S/ 59,250 (Más de S/ 19,750 hasta S/ 79,000)	14 %
Por S/ 59,250 (Más de S/ 79,000 hasta S/ 138,250)	17 %
Por S/ 39,500 (Más de S/ 138,250 hasta S/ 177,750)	20 %
Más de S/ 177,750	30 %
UIT 2016: S/ 3,950	

En ese sentido, se desprende que el procedimiento para la determinación de rentas de quinta categoría anual debe efectuarse del siguiente modo:

Paso 1:	Se determina la renta bruta anual de quinta categoría	12 remuneraciones, gratificaciones ordinarias, utilidades y otros conceptos sujetos a la quinta categoría.
Paso 2:	Se deduce las 7 UIT	Para el 2016 se ha establecido la UIT en S/ 3,950; de ese modo, las 7 UIT equivalen S/ 27,650.00.
Paso 3:	Por el exceso de las 7 UIT se aplican las tasas progresivas acumulativas señaladas en el cuadro anterior.	

Veamos el siguiente ejemplo:

Enunciado:

Un trabajador en el 2016 percibe los siguientes ingresos: Una remuneración mensual de S/ 7,000 y sus 2 gratificaciones ordinarias de julio y diciembre. Además, en el año percibe un importe de S/ 10,000 por participación de utilidades de los trabajares.

Solución:

La determinación de la renta de anual de quinta categoría se efectuará del modo siguiente:

Renta bruta anual:	S/ 108,000		
Descuento de 7 UIT (108,000 - 27,650):	S/ 80,350		
Aplicación de Tasas Progresivas Acumulativas:			
Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750	x 8 %	= S/ 1,580.00
S/ 59,250 (Más de 5 UIT hasta 20 UIT):	59,250	x 14 %	= S/ 8,295.00
S/ 59,250 (Más de 20 hasta 35 UIT):	1,350	x 17 %	= S/ 229.50
	S/ 80,350		
Renta anual (1,580 + 8,295 + 229.50)			S/ 10,104.50

Como se observa en el procedimiento referido, lo que se ha modificado solo es lo referente a la aplicación de las tasas y tramos de los ingresos que exceden las 7 UIT, lo que redunda en un beneficio a favor del trabajador, toda vez que los nuevos tramos determinan un menor impuesto por pagar en el año y en las retenciones mensuales.

7.2. Retenciones mensuales de quinta categoría

Los artículos 40 y 41 del Reglamento de la LIR regulan el procedimiento para la determinación de las retenciones mensuales. En ese sentido, se establece que para determinar cada mes las retenciones por rentas de la quinta categoría, se procederá de la siguiente manera:

a) Procedimiento de retención general

Paso 1:	La remuneración ordinaria mensual puesta a disposición del trabajador en el mes se multiplica por el número de meses que falte para terminar el ejercicio, incluyendo el mes al que corresponda la retención. Al resultado se le suma las gratificaciones ordinarias que correspondan al ejercicio y las remuneraciones ordinarias y demás conceptos que hubieran sido puestas a disposición del trabajador en los meses anteriores del mismo ejercicio, tales como participaciones, reintegros y cualquier otra suma extraordinaria.
Paso 2:	Al resultado obtenido en el paso 1 se le resta el monto equivalente a las siete (7) UIT a que se refiere el artículo 46 de la LIR.

Paso 3:	Al resultado obtenido en el paso 2 se le aplica las tasas progresivas acumulativas previstas en el artículo 53 de la LIR, determinándose así el impuesto anual.	
	Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera	Tasa
	Hasta 5 UIT	8 %
	Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14 %
	Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17 %
	Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20 %
	Más de 45 UIT	30 %
Paso 4:	El impuesto anual determinado en cada mes se fraccionará de la siguiente manera:	
	En los meses de enero a marzo:	El impuesto anual se dividirá entre doce (12).
	En el mes de abril:	- Al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a marzo del mismo ejercicio. - El resultado de esta operación se dividirá entre nueve (9).
	En los meses de mayo a julio:	- Al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a abril del mismo ejercicio. - El monto obtenido se dividirá entre ocho (8).
	En el mes de agosto:	- Al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a julio del mismo ejercicio. - El resultado de esta operación se dividirá entre cinco (5).
	En los meses de setiembre a noviembre:	- Al impuesto anual se le deducirá las retenciones efectuadas en los meses de enero a agosto del mismo ejercicio. - El resultado de esta operación se dividirá entre cuatro (4).
	En el mes de diciembre:	Se efectuará la regularización del impuesto anual, para cuyo efecto se deducirán las retenciones efectuadas en los meses de enero a noviembre.

Aplicación práctica del procedimiento general de retención

Aplicaremos lo antes transcrito a la retención correspondiente a enero con un ejemplo para que se pueda observar mejor el procedimiento:

En el mes de enero de 2016 se debe determinar la retención que corresponde efectuar a un trabajador que tiene una remuneración de S/ 4,000.00, más la asignación familiar.

Se deberá efectuar los siguientes cálculos de acuerdo a los párrafos anteriormente citados:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA ANUAL		
Paso 1:	Proyección renta bruta anual (S/ 4,075 x 12 + 4,075 x 2 = S/ 57,050)	S/ 57,050
Paso 2:	Descuento de 7 UIT (57,050 - 27,650):	S/ 29,400
Paso 3:	APLICACIÓN DE TASAS PROGRESIVAS ACUMULATIVAS:	
	Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750 x 8 % = S/ 1,580.00
	Más de 5 UIT hasta 20 UIT (S/ 59,250):	9,650 x 14 % = S/ 1,351.00
	Renta anual (1,580 + 1,351)	S/ 2,931.00
Paso 4:	DETERMINACIÓN DE RETENCIÓN - ENERO 2016	
	Retención del mes (S/ 2,931 / 12)	S/ 244.25

En el mismo caso, en el siguiente cuadro se muestra como se determinaría la retención mes a mes en caso el trabajador no percibiera ningún monto adicional.

Proyección de renta de quinta de enero a diciembre de 2016												
Sueldo Básico S/ 4000												
Asignación familiar - ene. a mar. S/ 75.00 y may. a dic. S/ 85.00												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Oct.	Nov.	Dic.
Remuneración mensual	4,075	4,075	4,075	4,075	4,085	4,085	4,085	4,085	4,085	4,085	4,085	4,085
	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
	48,900	44,825	40,750	36,675	32,680	28,595	24,510	20,425	16,340	12,255	8,170	4,085
Gratificaciones (jul.-dic.)	8,150	8,150	8,150	8,150	8,170	8,170	8,170	8,170	8,170	8,170	8,170	8,170
Remuneraciones anteriores		4,075	8,150	12,225	16,300	20,385	24,470	28,555	32,640	36,725	40,810	44,895
Remuneración anual proyectada	57,050	57,050	57,050	57,050	57,150							
(-) Deducción 7 UIT (S/ 27,650)	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650
Renta neta	29,400	29,400	29,400	29,400	29,500							
Hasta 5 UIT (S/ 19,750) = 8 %	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580	1,580
Más de 5 UIT hasta 20 UIT (S/ 59,250) = 14 %	1,351	1,351	1,351	1,351	1,365	1,365	1,365	1,365	1,365	1,365	1,365	1,365
Más de 20 UIT hasta 35 UIT (S/ 59,250) = 17 %	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Más de 35 UIT hasta 45 UIT (S/ 39,500) = 20 %	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Más 45 UIT = 30 %	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto a la Renta proyectado	2,931	2,931	2,931	2,931	2,945							
Retención efectuadas en periodos anteriores				-732.75	-977	-977	-977	-1,715	-1,961	-1,961	-1,961	-2,699
Impuesto a la Renta proyectado menos créditos y retenciones	2,931	2,931	2,931	2,198.25	1,968	1,968	1,968	1,230	984	984	984	246
Factor a dividir	12	12	12	9	8	8	8	5	4	4	4	1
Retención mensual	244.25	244.25	244.25	244.25	246							

b) Procedimiento de retención especial (bonificaciones, gratificaciones extraordinarias, etc.)

En los meses en que se ponga a disposición del trabajador cualquier monto distinto a la remuneración y gratificación ordinaria, tales como participación de los trabajadores en las utilidades o reintegros por servicios, gratificaciones o bonificaciones extraordinarias, el empleador calculará el monto a retener de la siguiente manera:

Paso 5:	Aplicarán lo descrito en los pasos 1 al 4 del punto anterior, determinándose el impuesto a retener en ese mes sobre las remuneraciones ordinarias.
Paso 6:	Al monto determinado en el paso 5 se sumará el monto que se obtenga del siguiente procedimiento: i) Al resultado de aplicar lo establecido en los pasos 1 y 2 se le suma el monto adicional percibido en el mes por concepto de participaciones, reintegros o sumas extraordinarias. ii) A la suma obtenida en el acápite i) se le aplicará las tasas previstas en el artículo 53 de la LIR. iii) Del resultado obtenido en el acápite (ii) se deducirá el monto calculado en el paso 3.
Paso 7:	La suma resultante de los pasos 5 y 6, constituye el monto a retener en el mes.

Aplicación práctica del procedimiento especial (utilidades a favor del trabajador)

Una persona percibe una remuneración mensual de S/ 3,500. Además, en el año percibe utilidades a favor de los trabajadores por el importe de S/ 10,000 en el mes de abril. ¿Cómo se determinaría la retención en el mes de abril?

DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA ANUAL			
Paso 1:	Proyección renta bruta anual (S/ 3,500 x 9 + 3,500 x 2 + 10,500 (pagado de enero a marzo)	S/ 49,000	
Paso 2:	Descuento de 7 UIT (49,000 - 27,650):	S/ 21,350	
Paso 3:	APLICACIÓN DE TASAS PROGRESIVAS ACUMULATIVAS:		
	Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750 x 8 % = S/ 1,580.00	
	Más de 5 UIT hasta 20 UIT (59,250): Renta anual (1,580 + 224)	1,600 x 14 % = S/ 224.00 S/ 1,804.00	
Paso 4:	RETENCIÓN ORDINARIA DE ABRIL 2016		
	Descuento de retenciones de meses anteriores (1,804 - 450.99) Se divide entre los meses que falta para terminar el año (S/ 1353.01/ 9)	S/ 1353.01 S/ 150.33	
RETENCIÓN DEL MONTO EXTRAORDINARIO			
Paso 5:	Se aplica lo descrito en los pasos 1 al 4, determinándose el impuesto a retener en ese mes sobre las remuneraciones ordinarias.	S/ 150.33	
Paso 6:	i)	Renta neta anual proyectada + utilidades	S/ 31,350
	ii)	Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750 x 8 % = S/ 1,580.00
		Más de 5 UIT hasta 20 UIT (57,750):	11,700 x 14 % = S/ 1,638.00
		Renta anual (1,580 + 1,638)	S/ 3,218.00
iii)	Descuento de la renta neta ordinaria (S/ 3,218 - 1,804)	S/ 1,414	
Paso 7:	Monto a retener en el mes (S/ 1,414 + 150.33)	S/ 1,564.33	

La retención anual se puede observar en el siguiente cuadro:

	ENE.	FEB.	MAR.	ABR.	MAY.	JUN.	JUL.	AGO.	SET.	OCT.	NOV.	DIC.
Proyectado de remuneraciones	42,000	38,500	35,000	31,500	28,000	24,500	21,000	17,500	14,000	10,500	7,000	3,500
Gratificaciones	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000
Remuneraciones abonadas	0	3,500	7,000	10,500	24,000	27,500	31,000	34,500	38,000	41,500	45,000	48,500

Tributación Laboral

Renta bruta de quinta categoría	49,000	49,000	49,000	49,000	59,000	59,000	59,000	59,000	59,000	59,000	59,000	59,000
Deducción (7 UIT)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)	(27,650)
Renta neta anual	21,350	21,350	21,350	21,350	31,350	31,350	31,350	31,350	31,350	31,350	31,350	31,350
IR 5ta. categoría (suma de las retenciones de 8 % y 14 %)	1,804	1,804	1,804	1,804	3,218	3,218	3,218	3,218	3,218	3,218	3,218	3,218
Retenciones anteriores				450.99	2,015.32	2,015.32	2,015.32	2,466.31	2,616.64	2,616.64	2,616.64	3,067.66
5ta. anual menos retenciones anteriores	1,804	1,804	1,804	1353.01	1202.68	1202.68	1202.68	751.99	601.36	601.36	601.36	150.34
	12	12	12	9	8	8	8	5	4	4	4	1
Retención ordinaria del mes	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.34	150.34	150.34	150.34
	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.34	150.34	150.34	150.34
Concepto extraordinario	0	0	0	10,000	0	0	0	0	0	0	0	0
Renta neta anual (21,350 + 10,000)				31,350								
Suma de las retenciones de 8 % y 14 %				3218								
				(1804)								
Retención extraordinaria				1,414								
				150.33								
Retención total del mes	150.33	150.33	150.33	1,564.33	150.33	150.33	150.33	150.33	150.34	150.34	150.34	150.34

7.3. Oportunidad de la retención de las rentas de quinta categoría

Las retenciones del impuesto a las rentas de quinta categoría se realizan de forma mensual, realizando una proyección anual de la renta que va a obtener la persona natural en base a su remuneración ordinaria más las gratificaciones ordinarias de julio y diciembre; de ese modo, cada mes se retiene una parte proporcional de la renta anual que le corresponde al trabajador (a modo de pagos a cuenta).

Por otro lado, el artículo 40 del Reglamento de la LIR también regula un procedimiento adicional aplicable cuando el trabajador en el mes recibe un monto adicional o extraordinario diferente a su remuneración común, llámese gratificación extraordinaria, bonificación, utilidades a favor de trabajadores, comisiones, etc.; de ese modo, en concreto se establece que el monto adicional se retendrá en el mes que se efectúe el pago; y, de ese modo, dicho ingreso extraordinario no se debe proyectar.

Aplicaremos lo antes transcrito con un ejemplo que planteamos a continuación:

Enunciado:

En el mes de enero de 2016 se debe determinar la retención que corresponde efectuar a un trabajador que tiene una remuneración de S/ 4,500.00, y que por tener 2 hijos le corresponde una asignación familiar de S/ 75.00.

Solución:

Para la retención mensual se debe considerar el procedimiento transcrito anteriormente:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA ANUAL	
Proyección renta bruta anual ($S/ 4,575 \times 12 + 4,575 \times 2 = S/. 64,050$)	S/ 64,050
Descuento de 7 UIT ($64,050 - 27,650$):	S/ 36,400
APLICACIÓN DE TASAS PROGRESIVAS ACUMULATIVAS	
Hasta 5 UIT ($S/ 19,750$):	$19,750 \times 8\% = S/ 1,580.00$
Más de 5 UIT hasta 20 UIT ($S/ 59,250$):	$16,650 \times 14\% = S/ 2,331.00$
Renta anual ($1,580 + 2,331$)	S/ 3,911.00
DETERMINACIÓN DE RETENCIÓN - ENERO 2016	
Retención del mes ($S/ 3911 / 12 = 325.92$)	S/ 336.00

En el siguiente cuadro se muestra como se determinaría la retención mes a mes en caso el trabajador no percibiera ningún monto adicional.

Proyección de renta de quinta categoría de enero a diciembre 2016												
Sueldo Básico S/ 4,500	UIT S/ 3,950											
Asignación familiar S/. 75.00 y S/ 85.00												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Oct.	Nov.	Dic.
Remuneración mensual	4,575	4,575	4,575	4,575	4,585	4,585	4,585	4,585	4,585	4,585	4,585	4,585
	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
	54,900	50,325	45,750	41,175	36,680	32,095	27,510	22,925	18,340	13,755	9,170	4,585
Gratificaciones (Jul-Dic)	9,150	9,150	9,150	9,150	9,170	9,170	9,170	9,170	9,170	9,170	9,170	9,170
Participac. y gratif. percibidas												
Remuneraciones anteriores		4,575	9,150	13,725	18,300	22,885	27,470	32,055	36,640	41,225	45,750	50,325
Remuneración anual proyectada	64,050	64,050	64,050	64,050	64,150							
(-) Dedución 7 UIT ($S/ 27,650$)	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650	-27,650
Renta neta	36,400	36,400	36,400	36,400	36,500							
Hasta 5 UIT ($S/ 19,250$) = 8 %	1,580											
Más de 5 UIT hasta 20 UIT ($S/ 57,750$) = 14%	2,331	2,331	2,331	2,331	2,345	2,345	2,345	2,345	2,345	2,345	2,345	2,345
Más de 20 UIT hasta 35 UIT ($S/ 57,750$) = 17%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Más de 35 UIT hasta 45 UIT ($S/ 38,950$) = 20%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Más 45 UIT = 30%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto a la Renta proyectado	3,911	3,911	3,911	3,911	3,925							

Retención efectuadas en periodos anteriores				-977.76	-1,303.68	-1,303.68	-1,303.68	-2,286.66	-2,614.32	-2,614.32	-2,614.32	-3,702
Impuesto a la Renta proyectado menos créditos y Retenciones	3,911	3,911	3,911	2,933.24	2,621.32	2,621.32	2,621.32	1,683	1,310.68	1,310.68	1,310.68	337
Factor a Dividir	12	12	12	9	8	8	8	5	4	4	4	1
Retención Mensual	325.92	325.92	325.92	325.92	327.66							

Se observa que solo varía la retención mensual por el incremento de la remuneración mínima vital (S/ 850.00) y por consiguiente la asignación familiar.

7.4. Reglas aplicables a supuestos particulares

Como ya hemos señalado, el pago de las rentas de quinta categoría se efectúa mediante retenciones que el empleador está obligado a efectuar y las realiza comúnmente con base en la proyección anual de ingresos del trabajador. En ese sentido, les son aplicables las reglas que se establecen en la LIR y su Reglamento a efectos de su determinación y retención. En ese sentido, cabe citar y comentar las más relevantes:

a) Remuneración variable

El inciso a) del artículo 41 del Reglamento de la LIR precisa que cuando las remuneraciones mensuales pagadas al trabajador sean de montos variables se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 40 del Reglamento de la LIR (que hemos desarrollado en el punto 3.2).

Sin embargo, a efectos de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 40 (la determinación de ingresos brutos anuales), el empleador podrá optar por considerar como remuneración mensual el promedio de las remuneraciones pagadas en ese mes y en los dos (2) meses inmediatos anteriores.

Para el cálculo del promedio así como la remuneración anual proyectada, no se considerarán las gratificaciones ordinarias a que tiene derecho el trabajador.

Al resultado obtenido, se le agregará las gratificaciones tanto ordinarias como extraordinarias y en su caso las participaciones de los trabajadores que hubieran sido puestas a disposición de los mismos en el mes de la retención.

La opción deberá formularse al practicar la retención correspondiente al primer mes del ejercicio gravable y deberá mantenerse durante el transcurso de dicho ejercicio.

En el caso de trabajadores con remuneraciones de montos variables, que se incorporen con posterioridad al 1 de enero, el empleador practicará la retención solo después de transcurrido un periodo de tres meses completos, a partir de la fecha de incorporación del trabajador.

b) Trabajadores que se incorporen con posterioridad al 1º de enero

De acuerdo al inciso b) del artículo 40 del Reglamento de la LIR, en el caso de los trabajadores que se incorporen con posterioridad al 1 de enero, para

aplicar lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento, que regula el procedimiento general para las retenciones, el empleador tomará como base la remuneración que corresponda al mes de su incorporación.

De ese modo, para la proyección, con relación a las gratificaciones, se considerará la parte proporcional que corresponda de acuerdo a la fecha de ingreso.

c) Trabajadores con dos o más empleadores

El inciso c) del artículo 41 del Reglamento de la LIR prescribe que en los casos de trabajadores que hubieran percibido remuneraciones de más de un empleador en un mismo ejercicio, para efecto de la retención, el nuevo empleador considerará las remuneraciones y retenciones acreditadas que consten en el respectivo certificado de rentas y retenciones que se haya emitido de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 del Reglamento de la LIR.

En el caso de que se traten de remuneraciones variables, el nuevo empleador podrá optar al practicar el procedimiento de la remuneración variable referido, computando a ese efecto las retribuciones pagadas en el mismo ejercicio gravable por los empleadores anteriores.

d) Conclusión o término de la relación laboral

De acuerdo al literal d) del artículo 41 del Reglamento de la LIR, cuando en el curso de un ejercicio gravable se dé por terminado el contrato de trabajo o el vínculo laboral, el empleador determinará con carácter de ajuste final la retención correspondiente al mes en que tenga lugar ese hecho, sumando a ese efecto todas las remuneraciones y gratificaciones obtenidas por el trabajador en el ejercicio gravable, incluidas las remuneraciones gravadas percibidas con motivo de la terminación del contrato, así como en su caso, las participaciones del trabajador y todo otro ingreso puesto a disposición del mismo.

A dicha suma se le restará la deducción de 7 UIT (S/ 27,650 para el 2016), contemplada en el artículo 46 de la LIR, correspondiente al ejercicio.

Al resultado así determinado se le aplicarán las tasas previstas en el artículo 53 de la LIR, para el 2016:

SUMA DE LA RENTA NETA DEL TRABAJO Y RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	TASA
Hasta S/ 19,750	8 %
Más de S/ 19,750 hasta S/ 79,000	14 %
Más de S/ 79,000 hasta S/ 138,250	17 %
Más de S/ 138,250 hasta S/ 177,750	20 %
Más de S/ 177,750	30 %
UIT 2016: S/ 3,950	

Calculado el impuesto, se le deducirán los créditos que les corresponda y las retenciones efectuadas, de conformidad con los incisos e) y f) del artículo 40 del Reglamento de la LIR, determinándose así el monto de la retención correspondiente al ajuste final.

En dicho supuesto, de acuerdo al inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la LIR, tratándose de retenciones en exceso que resulten de la liquidación correspondiente al mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, antes del cierre del ejercicio, se aplicarán las siguientes normas:

1. En el mes en que opere la terminación del contrato de trabajo o cese del vínculo laboral, el empleador devolverá al trabajador el exceso retenido.
2. El empleador compensará la devolución efectuada al trabajador con el monto de las retenciones que por el referido mes haya practicado a otros trabajadores. Cuando el empleador no pueda compensar con otras retenciones la devolución efectuada, podrá optar por aplicar la parte no compensada:
 - 2.1 A la retención que por los meses siguientes deba efectuar a otros trabajadores
 - 2.2 Solicitar su devolución a la Sunat

Por otro lado, de acuerdo con el inciso b) del artículo 42 del Reglamento de la LIR, cuando con posterioridad al cierre del ejercicio se determinen retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración, serán de aplicación las disposiciones que la Sunat hubiere establecido para tal efecto.

A este efecto será de aplicación la Resolución de Superintendencia N° 036-98/Sunat⁽⁷⁵⁾.

7.5. Retenciones en exceso por rentas de quinta categoría efectuadas a contribuyentes que no se encuentren obligados a presentar declaración

La Resolución de Superintendencia N° 036-98/Sunat, establece un procedimiento para que los contribuyentes de rentas de quinta categoría efectúen el pago del impuesto no retenido o soliciten devolución del exceso retenido; así, la norma señala que es aplicable a aquellos contribuyentes que hubieran percibido exclusivamente rentas de quinta categoría durante un ejercicio gravable, siempre que se encuentren en los siguientes supuestos:

(75) Norma que establece procedimiento para que contribuyentes de rentas de quinta categoría efectúen el pago del impuesto no retenido o soliciten devolución del exceso.

- a) El agente de retención no hubiera efectuado las retenciones del impuesto o los montos retenidos por este resultaran inferiores al impuesto que en definitiva le corresponda pagar al contribuyente.
- b) Con posterioridad al cierre del ejercicio se hubiera determinado que los montos retenidos por el agente de retención resultan superiores al impuesto que en definitiva le corresponda pagar al contribuyente.

Procedimiento a seguir en el caso de contribuyentes que se encuentran percibiendo rentas de quinta categoría

El contribuyente que dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente, se encuentra percibiendo rentas de quinta categoría, deberá observar lo siguiente:

- a) Tratándose del supuesto que no se le haya retenido, deberá observarse lo siguiente:
 - 1) El contribuyente presentará al agente de retención para el que labora el formato determinando el impuesto a su cargo y el monto no retenido hasta el último día hábil del mes de febrero, aún cuando dicho agente de retención no hubiera sido quien debió efectuar la retención que motivó la presentación del formato.
 - 2) El contribuyente que perciba rentas de quinta categoría de varias personas o entidades, presentará el formato al agente de retención que le abone la mayor renta durante el mes en que se efectúe la presentación del mismo, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En los casos señalados en los numerales anteriores del presente inciso, el agente de retención deberá retener el monto del impuesto no pagado que determine el contribuyente en el formato, previa verificación de la información presentada por este.

Los montos señalados en el párrafo anterior, serán incluidos y pagados en el mismo formulario que se utilice para el pago mensual de los montos retenidos por concepto de Impuesto a la Renta hasta el vencimiento del periodo tributario febrero.

- b) Tratándose del supuesto de que se le haya retenido en exceso, deberá observarse lo siguiente:
 - 1) El contribuyente presentará al agente de retención para el que labora, el Formato en el que determinará el impuesto a su cargo y el monto retenido en exceso. Asimismo, indicará si solicita su devolución o su aplicación contra las siguientes retenciones por pagos a cuenta hasta agotar el exceso.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior será efectuada directamente por el agente de retención al contribuyente. En los casos en que

habiendo solicitado la compensación, el contribuyente dejase de laborar para el agente de retención, este deberá devolver al contribuyente la parte no compensada.

El contribuyente que hubiera dejado de laborar para la persona o entidad que le efectuó las retenciones deberá presentar el Formato, ante el agente de retención para el que labora dentro del plazo del pago de regularización del Impuesto a la Renta.

- 2) El contribuyente que perciba rentas de quinta categoría de más de una persona o entidad, presentará el formato al agente de retención que le abone la mayor renta durante el mes en que se efectúe la presentación del mismo.

En todos los casos, el agente de retención compensará los montos devueltos con las retenciones de quinta categoría que deba efectuar a dicho contribuyente o a otros, en dicho mes y en los siguientes.

Procedimiento a seguir en el caso de contribuyentes que hubieren dejado de percibir rentas de quinta durante el plazo para el pago de regularización

El contribuyente que dentro del plazo establecido para el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente, hubiere dejado de percibir rentas de quinta categoría o solo las percibiera de una entidad no obligada a efectuar retenciones, deberá observar lo siguiente:

- a) Si se le hubiere retenido un monto inferior al impuesto que en definitiva le corresponde, deberá pagar dentro de dicho plazo el impuesto a su cargo en la boleta de pago correspondiente.
- b) Si se le hubiere retenido un monto superior al impuesto que en definitiva le corresponde pagar, deberá presentar el formato ante el último agente de retención del que percibió rentas de quinta categoría y solicitará al mismo su devolución.

7.6. Declaración jurada que deben presentar los trabajadores a su empleador

Los trabajadores que perciban remuneraciones consideradas de quinta categoría quedan obligados a presentar a su empleador y este a exigirles una declaración jurada en la que consten los créditos a que tienen derecho de acuerdo a las siguientes normas:

1. Se presentará en formatos cuyo modelo debe publicar la Sunat⁽⁷⁶⁾.
2. Los trabajadores que se encuentren prestando servicios al inicio del ejercicio gravable la presentarán dentro de los quince (15) primeros días del citado ejercicio.

(76) A la fecha no se ha publicado ningún formato.

3. Los trabajadores que ingresen con posterioridad al inicio del ejercicio gravable la presentarán dentro de los primeros quince (15) días siguientes a la fecha de ingreso.
4. Cuando los créditos consignados en la declaración jurada a que se refiere el artículo experimenten variación, los trabajadores deberán actualizarla dentro de los diez (10) días siguientes a aquel en el que se produzca el hecho que origina la variación.

Por otro lado, aquellos trabajadores que perciban dos o más remuneraciones de quinta categoría deben presentar una declaración jurada ante el empleador que pague la remuneración de mayor monto, incluyendo la información referente a las remuneraciones percibidas de otros empleadores para que este las acumule y efectúe la retención correspondiente. En el mes en que dichas remuneraciones varíen, el trabajador está obligado a informar de tal hecho al empleador que efectúa la retención, quien las considerará para el cálculo de la retención correspondiente.

Copia de dichas declaraciones juradas debidamente recepcionadas deberán ser entregadas por el trabajador a sus otros empleadores, a efecto de que no se practique las retenciones a que estuviesen obligados.

El incumplimiento por parte de los trabajadores a la presentación de la declaración jurada a que se refiere este artículo no exime al empleador de la obligación de efectuar las retenciones correspondientes a las remuneraciones que él abone.

7.7. Emisión del certificado de rentas y retenciones

De acuerdo al artículo 45 del Reglamento de la LIR, tratándose de retenciones por rentas del trabajo, los agentes de retención de rentas de cuarta y quinta categorías, deben entregar al perceptor de dichas rentas, antes del 1 de marzo de cada año, un certificado de rentas y retenciones, en el que se deje constancia, entre otros, del importe abonado y del Impuesto retenido correspondiente al año anterior.

Tratándose de rentas de quinta categoría, cuando el contrato de trabajo se extinga antes de finalizado el ejercicio, el empleador extenderá de inmediato, por duplicado, el certificado a que se hace referencia en el párrafo anterior, por el periodo trabajado en el año calendario. La copia del certificado deberá ser entregada por el trabajador al nuevo empleador.

7.8. Regularización anual

De acuerdo al numeral 6 del inciso d) del artículo 40 del Reglamento de la LIR “En el mes de diciembre, se efectuará la regularización del Impuesto anual, para cuyo efecto se deducirán las retenciones efectuadas en los meses de enero a noviembre”.

De ese modo, para la regularización del Impuesto a la Renta anual del trabajador perceptor de rentas de quinta categoría se le deberá seguir el siguiente procedimiento:

- i) Se determina de la renta bruta anual de quinta categoría. Se suma las 12 remuneraciones, gratificaciones ordinarias, utilidades y otros conceptos sujetos a la quinta categoría.
- ii) Se deduce las 7 UIT. Para el 2016 se ha establecido la UIT en S/ 3,950; de ese modo, las 7 UIT equivalen S/ 27,650.00.
- iii) Por el exceso de las 7 UIT se aplican las tasas progresivas.
- iv) Se restan las retenciones de los meses anteriores, la diferencia será el IR de quinta categoría por regularizar.

En este punto es preciso plantear un ejemplo para conocer con precisión la aplicación de las tasas antes referidas.

El gerente general de Binyapi S.A. percibe una remuneración mensual de S/ 20,000.00, 2 gratificaciones ordinarias en julio y diciembre. Además, en el año percibe una bonificación de S/ 60,000 por la gestión empresarial.

La determinación de la renta de anual de quinta categoría se efectuará del modo siguiente:

Renta bruta anual ((20,000 x 12) + (20,000 x 2) + 60,000)				S/ 340,000
Descuento de 7 UIT (S/ 340,000 - S/ 27,650):				S/ 312,350
APLICACIÓN DE TASAS PROGRESIVAS ACUMULATIVAS				
Hasta 5 UIT (S/ 19,750):	19,750	x 8 % =	1,580.00	
Más de 5 hasta 20 UIT (S/ 59,250):	59,250	x 14 % =	8,295.00	
Más de 20 hasta 35 UIT (S/ 59,250):	59,250	x 17 % =	10,072.50	
Más de 35 hasta 45 UIT (S/ 39,500): 39,500		x 20 % =	7,900.00	
Más de 45 UIT	134,600	x 30 % =	40,380.00	
Renta anual	S/ 312,350		S/ 68,227.50	

8. VALOR DE MERCADO DE LAS REMUNERACIONES DE TRABAJADORES VINCULADOS CON EL EMPLEADOR

En el artículo 37, literales n) y m) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, LIR), se establece que constituyen gastos deducibles del Impuesto las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una E.I.R.L., socios o asociados de personas jurídicas, así como las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de la E.I.R.L. o socio y asociado de personas jurídicas; siempre que se acredite el trabajo que realizan en el negocio y que la remuneración sea a valor de mercado.

Igualmente, se establece que las disposiciones citadas serán aplicables cuando califiquen como partes vinculadas el trabajador con el empleador en razón de su participación en el control, la administración o capital de la empresa.

Así, se establece que en caso las remuneraciones excedan el valor de mercado de las remuneraciones, la diferencia será considerada como dividendo a cargo del propietario, titular, socio o asociado.

Igualmente, el Reglamento la LIR, en su artículo 19-A, señala que en caso dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, el exceso sobre el valor de mercado no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador.

De ese modo, corresponde precisar que el literal II) del artículo 21 del Reglamento de la LIR ha regulado que para efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la LIR, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con esta, en los siguientes supuestos:

1.	Posea más del 30 % del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2.	Ejerza el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora. Asimismo, cuando ejerciendo el cargo de director o alguno de los cargos señalados en el párrafo precedente, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga injerencia directa o indirecta en el proceso de selección.
3.	Cuando su cónyuge concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad posean, individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, más del 30 % del capital de la persona jurídica; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso.
4.	Cuando participe en contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, directamente o por intermedio de un tercero, en más del 30 % en el patrimonio del contrato; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2) del presente inciso. Asimismo, cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del 30 % en el patrimonio del contrato o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso.
5.	Cuando en el contrato de asociación en participación se encuentre establecido que el asociado participará, directamente o por intermedio de un tercero, en más del 30 % en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando el asociado se encuentre en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica. Asimismo, cuando en tales contratos se encuentre establecido que su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad participen, individualmente entre sí o conjuntamente con el trabajador, en más del 30 % en los resultados o en las utilidades generados por uno o varios negocios del asociante persona jurídica; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, de uno o varios negocios del asociante persona jurídica.
6.	Cuando en la junta general de accionistas o de socios de la persona jurídica empleadora se ejerza influencia dominante en la adopción de los acuerdos referidos a los asuntos mencionados en el artículo 126 de la Ley General de Sociedades. Existirá influencia dominante de la persona natural que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación la mayoría de votos necesaria para la toma de decisiones en dichas juntas, siempre y cuando cuente con, al menos, el 10 % de los votos necesarios para dicha toma de decisiones.

En ese sentido, a los sujetos (trabajadores) que califican como partes vinculadas de acuerdo a lo señalado en el cuadro anterior, corresponderá determinar si la

remuneración que perciben por su labor es conforme al valor de mercado que establece el artículo 19-A del Reglamento de la LIR.

En ese sentido, en los supuestos que sí existe exceso del valor de mercado de las remuneraciones (rentas de quinta categoría) de los trabajadores vinculados con la empresa, se deberá considerar los siguientes efectos:

- El valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la LIR (accionistas, socios, titulares de la E.I.R.L., etc. y sus familiares) se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando este ocurra antes del cierre del ejercicio.
- Todo exceso con relación a este último valor será considerado dividiendo de las personas vinculadas con la empresa y sus familiares, con las siguientes consecuencias:
 - a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador.
 - b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría.
 - c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividiendo solamente a efectos del Impuesto a la Renta.
 - d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.
 - e) En todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre, de la siguiente manera:
 - (i) Tratándose de los supuestos del inciso n) del artículo 37 de la LIR (trabajadores vinculados), a través de la retención que efectuará el pagador de la renta. En caso la renta a pagar resulte insuficiente, la parte del Impuesto no cubierta por la retención será pagada directamente por el contribuyente.
 - (ii) Tratándose de los supuestos del inciso ñ) del artículo 37 de la LIR (familiares de los trabajadores vinculados), el contribuyente pagará directamente el Impuesto.

Los efectos de la determinación del exceso en el valor de las remuneraciones se analizarán a través de casos prácticos, como sigue.



DETERMINACIÓN DE SUPUESTO DE VINCULACIÓN

Enunciado:

El señor Pedro Jesús Alarcón Castillo es socio de una sociedad anónima con el 50 % de participación en el accionariado y ha dispuesto la contratación para el área de sistemas de la empresa, del señor Julio César Castillo Pineda, que es nieto del hermano del padre de Pedro Jesús Alarcón Castillo. El contador de la empresa nos consulta si a la remuneración que le corresponda se le tiene que aplicar las normas de valor de mercado.

Solución:

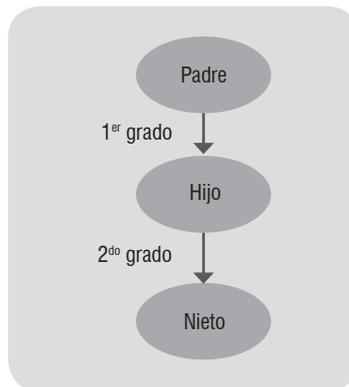
El artículo 37, literales n) y m) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N°179-2004-EF (en adelante, LIR), establecen que constituyen gastos deducibles del Impuesto, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una E.I.R.L., socios o asociados de personas jurídicas, así como las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de la E.I.R.L., o socio y asociado de personas jurídicas.

La norma en comentario señala que corresponde aplicar las normas de valor de mercado en las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de la E.I.R.L. o socio y asociado de personas jurídicas. De ese modo, surge la cuestión de cómo se determina este vínculo y cómo se mide.

Es de ese modo que, el Código Civil peruano, en su artículo 236, establece respecto del parentesco consanguíneo que es la relación familiar existente entre las personas que descienden una de otra o de un tronco común.

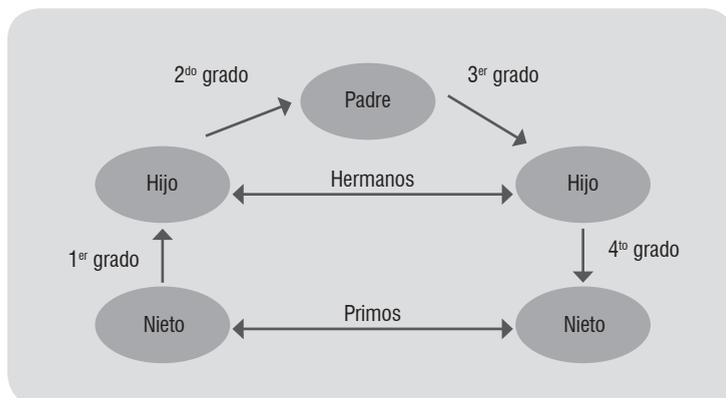
El grado de parentesco se determina por el número de generaciones. De ese modo, el parentesco se mide en grados. En las líneas rectas de parentesco cada generación cuenta como un grado. Veamos el siguiente ejemplo:

Parentesco consanguíneo en línea recta



En el cuadro observamos el vínculo de parentesco en línea recta, que se determina de padres a hijos. Así, observamos que entre padre e hijo existe un grado de consanguinidad y entre abuelo y nieto existen 2 grados de consanguinidad.

Parentesco consanguíneo colateral



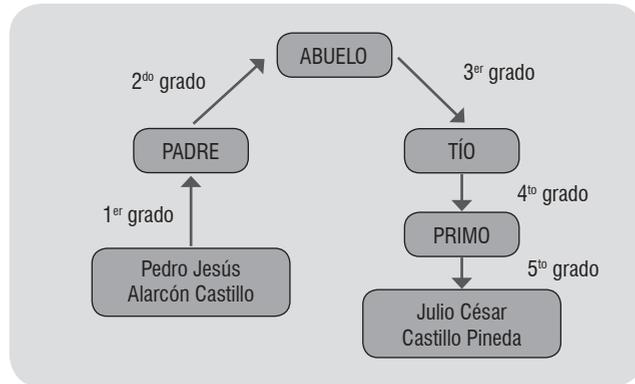
En el segundo cuadro se puede observar el parentesco consanguíneo colateral, referido a los hermanos, primos, etc. que descienden de un tronco en común. De ese modo, se puede observar que entre primo y primo existe un cuarto 4º grado de consanguinidad; y entre tío y sobrino hay un 3º grado de consanguinidad.

En las líneas colaterales los grados entre dos parientes se cuentan por generaciones en la línea ascendente desde el primer pariente hasta el tronco (antepasado en común) y se sigue contando por la línea descendente hasta llegar al otro pariente.

Por otro lado, el parentesco por afinidad de acuerdo al artículo 237 del citado Código establece que el matrimonio produce parentesco de afinidad entre cada uno de los cónyuges con los parientes consanguíneos del otro. Cada cónyuge se halla en igual línea y grado de parentesco por afinidad que el otro por consanguinidad.

En nuestro caso, toda vez que el señor Pedro Jesús Alarcón Castillo es accionista de la sociedad con el 50 % de participación; por aplicación del numeral 1), literal II) del artículo 21 del Reglamento de la LIR califica como parte vinculada con la sociedad.

Por otro lado, con relación al señor Julio César Castillo Pineda corresponde determinar el grado de consanguinidad con Pedro Jesús Alarcón Castillo a fin de aplicar las reglas de valor de mercado de las remuneraciones.



Como se observa del cuadro anterior, entre el señor Pedro Jesús Alarcón Castillo y Julio César Castillo Pinedo existe un quinto grado de consanguinidad; por dicho motivo respecto de Julio César Castillo Pineda no corresponde determinar si su remuneración se ajusta al valor de mercado.



Determinación del exceso de valor de mercado y trabajador referente

Enunciado:

La empresa Conquistadores del Sabor S.A.C. tiene los siguientes cargos y remuneraciones en su planilla:

- Gerente general, Jorge Cazulo Sánchez, accionista con el 50 % del capital: S/ 20,000.00
- Gerente de finanzas, padre del señor Jorge Cazulo Sánchez: S/ 20,000.00
- Administrador, el tío del señor Jorge Cazulo Sánchez: S/ 12,000.00
- Jefe de producción, ingeniero Industrial que trabaja varios años en la empresa: S/ 8,000.00
- Contadora general, la mamá de Jorge Cazulo Sánchez: S/ 10,000.00

Luego de ello se encuentran los demás trabajadores.

Nos requieren establecer el valor de mercado de las remuneraciones señaladas.

Solución: _____

El Reglamento de la LIR en su artículo 19-A ha establecido una serie de reglas para poder determinar el valor de mercado de las remuneraciones de los socios

o accionistas y la de sus parientes; dichas reglas deben de ser aplicadas en orden de prelación y de manera excluyente; es decir, en la medida en que sea aplicable la primera regla, no procederá aplicar las demás reglas; de ese modo, si la primera regla no es aplicable se aplicará la segunda regla y así sucesivamente.

Primera regla:	Si en la empresa hay trabajadores que realicen funciones similares a la de los sujetos materia de comparación , se considerará valor de mercado la remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
Segunda regla:	Si en la empresa hay trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa , se considerará valor de mercado la mayor remuneración entre dichos trabajadores.
Tercera regla:	Si en la empresa hay trabajadores de grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior (de acuerdo a la estructura organizacional de la empresa) al de los sujetos materia de comparación, se considerará valor de mercado el doble de la mayor remuneración de dichos trabajadores .
Cuarta regla:	Si en la empresa hay trabajadores de grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior (de acuerdo a la estructura organizacional de la empresa) al de los sujetos materia de comparación, se considerará valor de mercado la menor remuneración de dichos trabajadores .
Quinta regla:	El valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5 .

Se observará de las reglas citadas que resulta fundamental a efectos de determinar la remuneración a valor de mercado lo siguiente:

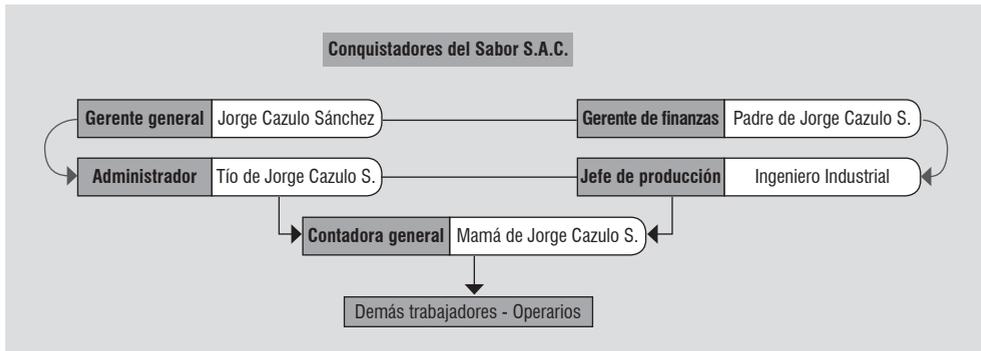
- Escoger un trabajador referente que trabaje en la empresa con el cual se pueda realizar la comparación de remuneraciones.
- Establecer una estructura organizacional en la empresa que determine el nivel de cada trabajador y las funciones que cumple, para de ese modo aplicar de forma más precisa las reglas señaladas.

El trabajador referente es aquella persona, trabajador de la empresa, que no es vinculada con la empresa (empleador) con los accionistas, participacionistas, titular de la E.I.R.L. y dueños de la empresa, de tal forma que puede ser tomado como referente para considerar las demás remuneraciones, sin embargo para ello debe cumplir con las siguientes condiciones.

- No se tomará en cuenta a trabajadores que guarden relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el titular de la E.I.R.L., socios o asociados de la persona jurídica.
- El trabajador tomado como referente deberá haber trabajado en un periodo similar a aquel por el cual se verifica el límite (pariente o accionista, según sea el caso).

- Se entenderá como remuneración del trabajador referente, al total de las rentas de quinta categoría computadas anualmente.
- Si el vínculo laboral del pariente o accionista cesa antes del término del ejercicio; o si comienza a tener vínculo laboral, luego de iniciado el ejercicio, el valor de mercado de la remuneración se determinará con la sumatoria del total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho periodo.

De lo expuesto se puede determinar la siguiente estructura en la empresa:



Elaborada la estructura organizacional de la empresa, corresponde elegir al trabajador referente de la empresa, dado que con base en su remuneración se determinará si la remuneración de los trabajadores vinculados con la empresa y sus familiares es conforme al valor de mercado. En nuestro caso, las características del trabajador referente las cumple el economista de la empresa que tiene el cargo de gerente financiero.

1. En el caso de las remuneraciones del gerente general (Jorge Cazulo) y el gerente de finanzas (padre) corresponde aplicar la tercera regla, que señala: “Si en la empresa hay trabajadores de grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior (de acuerdo a la estructura organizacional de la empresa) al de los sujetos materia de comparación, se considerará valor de mercado el doble de la mayor remuneración de dichos trabajadores”. De ello se determina lo siguiente:

CARGO	Remuneración mensual	Remuneración anual	Remuneración a valor de mercado	Exceso
Jefe de producción (ingeniero)	8,000	112,000	224,000	
Gerente general (Jorge Cazulo)	20,000	280,000	224,000	56,000
Gerente de finanzas (padre)	20,000	280,000	224,000	56,000

2. En el caso del administrador (tío) con un sueldo de S/ 12,000, corresponderá aplicar la primera regla, que dispone lo siguiente: “Si en la empresa hay trabajadores que realicen **funciones similares a la de los sujetos materia de comparación**, se considerará valor de mercado la remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa”.

CARGO	Remuneración mensual	Remuneración anual	Remuneración a valor de mercado	Exceso
Jefe de producción (ingeniero)	8,000	112,000	112,000	
Administrador (tío)	12,000	168,000	112,000	56,000

3. En el caso de la contadora general (mamá) corresponderá aplicar la cuarta regla que cita lo siguiente: “Si en la empresa hay trabajadores de **grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior** (de acuerdo a la estructura organizacional de la empresa) al de los sujetos materia de comparación, se considerará valor de mercado la **menor remuneración de dichos trabajadores**”.

CARGO	Remuneración mensual	Remuneración anual	Remuneración a valor de mercado	Exceso
Jefe de producción (ingeniero)	8,000	112,000	112,000	
Contadora general (mamá)	10,000	140,000	112,000	28,000

En nuestros casos, en todas las comparaciones existe exceso en el valor de mercado de las remuneraciones de los trabajadores analizados; como se sabe ello tendrá los siguientes efectos:

- El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible como gastos de la renta de tercera categoría del pagador.
- El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría.
- El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será calificado como dividendos o utilidades para el señor Jorge Cazulo.

Anexo N° 1
Conceptos remunerativos afectos a la renta de quinta categoría

DESCRIPCIÓN DE LOS INGRESOS, TRIBUTOS Y DESCUENTOS	EMPLEADOR		TRABAJADOR		
	ESSALUD	SENATI	SNP	SPP	RENTA 5ª CATEGORÍA RETENCIONES
INGRESOS					
ALIMENTACIÓN PRINCIPAL EN DINERO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ALIMENTACIÓN PRINCIPAL EN ESPECIE	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
COMISIONES O DESTAJO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
COMISIONES EVENTUALES A TRABAJADORES	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
TRABAJO EN SOBRETIEMPLO (HORAS EXTRAS) 25 %	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
TRABAJO EN SOBRETIEMPLO (HORAS EXTRAS) 35 %	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
TRABAJO EN DÍA FERIADO O DÍA DE DESCANSO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
INCREMENTO EN SNP 3.3 %	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
INCREMENTO POR AFILIACIÓN A AFP 10.23 %	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ
INCREMENTO POR AFILIACIÓN A AFP 3.00 %	SÍ	SÍ	NO	SÍ	NO
PREMIOS POR VENTAS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
PRESTACIONES ALIMENTARIAS - SUMINISTROS DIRECTOS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
PRESTACIONES ALIMENTARIAS - SUMINISTROS INDIRECTOS	NO	NO	NO	NO	SÍ
VACACIONES TRUNCAS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN DÍA DE DESCANSO Y FERIADOS (INCLUIDA LA DEL 1° DE MAYO)	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN EN ESPECIE	SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ
COMPENSACIÓN VACACIONAL	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN VACACIONAL	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIONES DEVENGADAS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
SUBVENCIÓN ECONÓMICA MENSUAL (PRACTICANTE SENATI)	SÍ	NO	SÍ	NO	NO
REMUNERACIÓN O JORNAL BÁSICO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN PERMANENTE	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN DE LOS SOCIOS DE COOPERATIVAS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
REMUNERACIÓN POR LA HORA DE PERMISO POR LACTANCIA	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	NO
REMUNERACIÓN INTEGRAL ANUAL - CUOTA	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

Tributación Laboral

INGRESOS DEL CONDUCTOR DE LA MICROEMPRESA AFILIADO AL SIS	NO	NO	SÍ	SÍ	NO
INGRESOS DEL CONDUCTOR DE LA MICROEMPRESA - SEGURO REGULAR	SÍ	NO	SÍ	SÍ	NO
INGRESOS: ASIGNACIONES					
ASIGNACIÓN FAMILIAR	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ASIGNACIÓN O BONIFICACIÓN POR EDUCACIÓN	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN POR CUMPLEAÑOS	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN POR MATRIMONIO	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN POR NACIMIENTO DE HIJOS	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN POR FALLECIMIENTO DE FAMILIARES	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN POR OTROS MOTIVOS PERSONALES	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ASIGNACIÓN POR FESTIVIDAD	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIÓN PROVISIONAL POR DEMANDA DE TRABAJADOR DESPEDIDO	NO	NO	NO	NO	NO
ASIGNACIÓN VACACIONAL	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ASIGNACIÓN POR ESCOLARIDAD 30 JORNALES BÁSICOS/AÑO	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIONES OTORGADAS POR ÚNICA VEZ CON MOTIVO DE CIERTAS CONTINGENCIAS	NO	NO	NO	NO	SÍ
ASIGNACIONES OTORGADAS REGULARMENTE	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
ASIGNACIÓN POR FALLECIMIENTO 1 UIT	NO	NO	NO	NO	NO
INGRESOS: BONIFICACIONES					
BONIFICACIÓN POR 25 Y 30 AÑOS DE SERVICIOS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIÓN POR CIERRE DE PLIEGO	NO	NO	NO	NO	SÍ
BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN, ALTURA, TURNO, ETC.	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIÓN POR RIESGO DE CAJA	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIONES POR TIEMPO DE SERVICIOS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIONES REGULARES	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIONES CAFAE	NO	NO	NO	NO	NO
COMPENSACIÓN POR TRABAJOS EN DÍAS DE DESCANSO Y EN FERIADOS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIÓN POR TURNO NOCTURNO 20 % JORNAL BÁSICO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIÓN CONTACTO DIRECTO CON AGUA 20 % JORNAL BÁSICO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
BONIFICACIÓN UNIFICADA DE CONSTRUCCIÓN	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

Rentas del trabajo dependiente - Rentas de quinta categoría

BONIFICACIÓN EXTRAORDINARIA TEMPORAL - LEY N° 29351	NO	NO	NO	NO	SÍ
BONIFICACIÓN EXTRAORDINARIA PROPORCIONAL - LEY N° 29351	NO	NO	NO	NO	SÍ
INGRESOS: GRATIFICACIONES / AGUINALDOS					
GRATIFICACIONES DE FIESTAS PATRIAS Y NAVIDAD	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
OTRAS GRATIFICACIONES ORDINARIAS	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
GRATIFICACIONES EXTRAORDINARIAS	NO	NO	NO	NO	SÍ
AGUINALDOS DE JULIO Y DICIEMBRE	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
GRATIFICACIONES PROPORCIONAL	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
GRATIFICACIONES DE FIESTAS PATRIAS Y NAVIDAD - LEY N° 29351	NO	NO	NO	NO	SÍ
GRATIFICACIONES PROPORCIONAL - LEY N° 29351	NO	NO	NO	NO	SÍ
INGRESOS: INDEMNIZACIONES					
INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO INJUSTIFICADO U HOSTILIDAD	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR MUERTE O INCAPACIDAD	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR RESOLUCIÓN DE CONTRATO SUJETO A MODALIDAD	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR VACACIONES NO GOZADAS	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR RETENCIÓN INDEBIDA DE CTS ART. 52 D.S. N° 001-97-TR	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR NO REINCORPORAR A UN TRABAJADOR CESADO EN UN PROCEDIMIENTO DE CESE COLECTIVO - D.S. N° 001-96-TR	NO	NO	NO	NO	NO
INDEMNIZACIÓN POR REALIZAR HORAS EXTRAS IMPUESTAS POR EL EMPLEADOR	NO	NO	NO	NO	NO
CONCEPTOS VARIOS					
BIENES DE LA PROPIA EMPRESA OTORGADOS PARA EL CONSUMO DEL TRABAJADOR	NO	NO	NO	NO	SÍ
BONO DE PRODUCTIVIDAD	NO	NO	NO	NO	SÍ
CANASTA DE NAVIDAD O SIMILARES	NO	NO	NO	NO	SÍ
COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS	NO	NO	NO	NO	NO
GASTOS DE REPRESENTACIÓN (MOVILIDAD, VESTUARIO, VIÁTICOS Y SIMILARES) - LIBRE DISPONIBILIDAD	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
INCENTIVO POR CESE DEL TRABAJADOR	NO	NO	NO	NO	NO
LICENCIA CON GOCE DE HABER	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
MOVILIDAD DE LIBRE DISPOSICIÓN	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

MOVILIDAD SUPEDITADA A ASISTENCIA Y QUE CUBRE SOLO EL TRASLADO	NO	NO	NO	NO	SÍ
PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS ANTES DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA	NO	NO	NO	NO	SÍ
PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS DESPUÉS DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA	NO	NO	NO	NO	SÍ
PENSIONES DE JUBILACIÓN O CESANTÍA, MONTEPÍO O INVALIDEZ	NO	NO	NO	NO	NO
RECARGO AL CONSUMO	NO	NO	NO	NO	SÍ
REFRIGERIO QUE NO ES ALIMENTACIÓN PRINCIPAL	NO	NO	NO	NO	SÍ
SUBSIDIOS POR MATERNIDAD	NO	NO	NO	SÍ	NO
SUBSIDIOS DE INCAPACIDAD POR ENFERMEDAD	NO	NO	NO	SÍ	NO
CONDICIONES DE TRABAJO	NO	NO	NO	NO	NO
IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA ASUMIDO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	NO
SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES ASUMIDO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
SISTEMA PRIVADO DE PENSIONES ASUMIDO	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
PENSIONES DE JUBILACIÓN O CESANTÍA, MONTEPÍO O INVALIDEZ PENDIENTES POR LIQUIDAR	NO	NO	NO	NO	NO
SUMAS O BIENES QUE NO SON DE LIBRE DISPOSICIÓN	NO	NO	NO	NO	NO
INGRESOS DE CUARTA CATEGORÍA QUE SON CONSIDERADOS DE QUINTA CATEGORÍA	NO	NO	NO	NO	SÍ
INGRESOS CUARTA - QUINTA SIN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	NO	NO	NO	NO	SÍ
INGRESO DEL PESCADOR Y PROCESADOR ARTESANAL INDEPENDIENTE - BASE DE CÁLCULO APOORTE ESSALUD - LEY N° 27177	SÍ	NO	NO	NO	NO

CAPÍTULO VIII

ESSALUD

Una de las principales obligaciones de los empleadores que tiene incidencia tributaria es la declaración y pago a EsSalud. Para poder cumplir con dicha obligación, el empleador deberá inscribir a sus trabajadores y sus derechohabientes al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, administrado actualmente por EsSalud, y declarar y pagar mensualmente a través de la Planilla Electrónica –y según el cronograma de pago establecido por la Sunat– la referida contribución.

Las aportaciones a EsSalud, calificadas como tributos de acuerdo al Código Tributario, se regulan por la Ley N° 26790 y su reglamento, Decreto Supremo N° 009-97-SA, y por la Ley N° 27056 y su reglamento, Decreto Supremo N° 002-99-TR.

1. ASEGURADOS REGULARES

Son asegurados regulares los trabajadores activos en relación de dependencia o en calidad de socios de cooperativas de trabajadores, los pensionistas, los trabajadores incorporados mediante ley expresa, los que se afilien potestativamente y sus derechohabientes.

2. INSCRIPCIÓN Y REGISTRO DEL ASEGURADO REGULAR

El registro de los asegurados regulares corresponde al empleador, quien deberá registrarse como tal ante EsSalud y, posteriormente, inscribir a los afiliados regulares que de él dependan.

Para ello, la inscripción de los asegurados regulares se realiza a través de la Sunat, incorporando a los trabajadores dependientes en las declaraciones que se hacen a través del PDT 601 - Planilla Electrónica.

Por otro lado, si un empleador cuenta con un trabajador del hogar deberá registrarlo a través del Formulario N° 1076⁽⁷⁷⁾. En caso de que el asegurado sea un trabajador

(77) Mediante la Resolución de Superintendencia N° 245-2008/SUNAT, publicada el 9 de enero de 2009 se establecen facilidades para la declaración y/o pago en las contribuciones de la seguridad social de los empleadores de trabajadores del hogar.

agrario independiente, deberá presentar el Formulario N° 6005⁽⁷⁸⁾, debidamente llenado y firmado.

Respecto a la inscripción, es preciso señalar que el empleador debe comunicar a EsSalud cuando se produzca el cese del trabajador, así como la suspensión de la relación laboral, modificación de la cobertura y las demás ocurrencias que puedan incidir en el monto de las aportaciones dentro de los cinco (5) primeros días al mes siguiente a la ocurrencia del hecho.

3. REGISTRO DE LOS DERECHOHABIENTES

Al igual que el empleador tiene la obligación de registrar a sus trabajadores como asegurados regulares de EsSalud, también debe hacer lo mismo con los derechohabientes que el trabajador señale a través del PDT 601. Es importante señalar que el trabajador debe acreditar frente a su empleador la existencia de tales derechohabientes.

Ahora bien, según la condición que tengan los derechohabientes, para su afiliación y registro, se deberán observar los siguientes requisitos:

a) Para el registro del cónyuge

Para que el asegurado titular pueda registrar a su cónyuge, es requisito indispensable que no tengan la condición de afiliado(a) regular. Así, los asegurados titulares que pueden asegurar a sus cónyuges son los siguientes:

- Afiliados regulares (trabajador del régimen laboral común).
- Trabajadores del hogar.
- Trabajadores agrarios independientes.
- Asegurados del régimen especial (solo cónyuge mujer o cónyuge varón incapacitado).
- Asegurados con derecho de cobertura por desempleo.

A efectos del registro, los referidos asegurados, deberán presentar el Formulario 6052 debidamente llenado, otorgado por EsSalud (original y copia), con firma del representante legal de la entidad empleadora y/o del asegurado titular según corresponda y mostrar los siguientes documentos:

- Partida de matrimonio civil (original) con vigencia de un año.
- Documentos sustentatorios, en caso de modificación de datos (originales).
- En caso de baja: partida de defunción o partida de matrimonio con anotación marginal de divorcio o disolución de vínculo matrimonial.

b) Para el registro del concubino

Para que el asegurado titular pueda registrar a su concubino, es requisito indispensable que los mismos no tengan la condición de afiliados regulares. Los asegurados titulares que pueden asegurar a sus concubinos son los mismos que

(78) Este formulario puede ser descargado de la página web de la Sunat: www.sunat.gob.pe

fueron señalados en el literal anterior, con excepción de los asegurados del régimen especial.

Los referidos asegurados también deberán presentar el Formulario 6052, con los mismos requisitos señalados para el registro del cónyuge (ver literal a) y además mostrar los siguientes documentos:

- Documento de identidad del concubino y del asegurado titular (original) en los que conste el mismo domicilio. En caso de no expresar el mismo domicilio: Certificado domiciliario expedido por la autoridad competente o declaración jurada suscrita por el concubino y asegurado titular.
- Documentos sustentatorios, en caso de modificación de datos (originales).
- En caso de baja: partida de defunción (original), o declaración jurada de fin de relación de concubinato.

c) Registro del hijo menor de edad

Para que el asegurado titular pueda registrar a sus hijos menores de edad, es requisito indispensable que estos no tengan la condición de afiliados regulares. Los asegurados titulares que pueden asegurar a sus hijos menores de edad son los mismos que los indicados para el registro del cónyuge.

Los referidos asegurados, también deberán presentar el Formulario 6052, con los mismos requisitos para el registro del cónyuge y además mostrar los siguientes documentos:

- Partida de nacimiento del hijo menor de edad (original y copia).
- Documento de identidad del asegurado titular (original).
- Documentos sustentatorios, en caso de modificación de datos (originales).

d) Registro del hijo mayor de edad incapacitado en forma total y permanente para el trabajo

Para que el asegurado titular pueda registrar a sus hijos mayores de edad incapacitados en forma total y permanente para el trabajo, es requisito indispensable que estos no tengan la condición de afiliados regulares. Los asegurados titulares que pueden asegurar a sus hijos menores de edad incapacitados son los mismos que los indicados para el registro del cónyuge.

Los referidos asegurados también deberán presentar el Formulario 6052, con los mismos requisitos para el registro del cónyuge, pero además deberá adjuntarse la Resolución Directoral de Incapacidad otorgada por EsSalud luego de la evaluación médica efectuada a solicitud del asegurado.

Dicha solicitud es simple y deberá ser firmada por el asegurado titular (original y copia). Así también deberán mostrarse los siguientes documentos:

- Partida de nacimiento de la persona incapacitada y documento de identidad de ser el caso (original).
- Documento de identidad del asegurado titular (original).
- Documentos sustentatorios en caso de modificación de datos (originales).

e) Inscripción de gestante de hijo extramatrimonial

Para que el asegurado titular pueda inscribir a la gestante de su hijo extramatrimonial, es requisito indispensable que los mismos no tengan la condición de afiliados regulares. Los asegurados titulares que pueden asegurar a su hijo extramatrimonial son los mismos que los indicados para el registro del cónyuge.

Los referidos asegurados también deberán presentar el Formulario 6052, con los mismos requisitos para el registro del cónyuge y además mostrar los siguientes documentos:

- Copia simple de la escritura pública o del testamento del asegurado, que acredite reconocimiento del concebido o copia simple de la Sentencia de Declaratoria de Paternidad.
- Documento de identidad de la gestante (original).
- Documento de identidad del asegurado titular (original).

4. TASA

El aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto a los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9 % de la remuneración o ingreso del trabajador.

En el caso de los pensionistas, la retención equivalente será del 4 %.

Es obligatorio para el empleador declarar y pagar en su totalidad mensualmente el aporte sin efectuar retención alguna al trabajador. El pago se realiza mediante el Formulario Virtual 1676 (con Clave SOL), o mediante Pago Fácil o Formulario 1076 (en bancos autorizados).

5. REMUNERACIÓN ASEGURABLE

La base mínima mensual sobre la cual se paga el aporte a EsSalud no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital (RMV) vigente.

Excepcionalmente, tratándose de trabajadores que perciban subsidios, la base mensual mínima imponible por cada trabajador se determinará de forma proporcional a los días no subsidiados del mes correspondiente.

Si el trabajador o la trabajadora del hogar percibe una remuneración menor o igual a la Remuneración Mínima Vital el aporte se calcula aplicando la tasa del 9 % sobre la Remuneración Mínima Vital vigente el último día calendario del mes al que corresponde la remuneración.

$$\text{S/ } 850.00 \times 9\% = \text{S/ } 76.50$$

Si el trabajador o la trabajadora del hogar percibe una remuneración mayor a la Remuneración Mínima Vital, el aporte se calcula aplicando la tasa de 9 % al total de remuneración.

6. PLAZO PARA EL PAGO

Las fechas de vencimiento para la declaración y el pago del aporte al SNP se rigen de acuerdo al cronograma de vencimiento de las obligaciones tributarias establecido por la Sunat, según el último dígito del RUC.

CAPÍTULO IX

CONAFOVICER

1. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LOS APORTES

Se encuentran obligados a contribuir al Comité Nacional de Administración del Fondo para la Construcción de Vivienda y Centros Recreacionales (Conafovicer) los trabajadores que laboren para una persona natural o jurídica dedicada a la actividad de construcción civil. En este caso, el empleador actúa como agente retenedor. La finalidad de este fondo es la construcción de viviendas y centros recreacionales a favor de los trabajadores de este régimen.

Para ello, se consideran como actividades de construcción a todas las señaladas en la Gran División F del CIU, que incluirá la preparación del terreno, construcción de edificios completos o partes, obras de ingeniería, terminación de edificios y alquiler de equipo de construcción o demolición.

La retención por contribución al Conafovicer debe realizarse semanalmente y equivale al 2 %, calculado sobre el jornal básico que perciba el trabajador de construcción civil.

2. PAGO

El pago de esta contribución deberá efectuarse en cualquier de los siguientes instituciones:

- Banco de la Nación (Código 00035, CCI 0180000000006767901).
- Banco Continental (N° de Cuenta 0011-0112-04-0200090836, CCI 011 112 00200090836 04).
- Banco de Crédito (N° de Cuenta 193-1572919-0-68, CCI 00219300157291 906814).
- Banco Scotiabank (solo se deberá mencionar que se realizará el pago de la Conafovicer).

La retención realizada por el empleador por concepto de Conafovicer deberá ser pagada dentro de los 15 días siguientes al mes de realizada la retención.

3. SANCIONES

Luego de transcurrido el plazo para realizar esta retención si el empleador no lo realiza incurrirá en mora y deberá abonar un recargo del 2 % por mes o fracción de mes. Al respecto, es importante precisar que el pago de esta contribución no está sujeto a fiscalización por parte de la Sunat sino solo por la institución que administra el Conafovicer.

4. CUOTA SINDICAL

Mediante Decreto Supremo N° 006-2013-TR se ha establecido que el empleador debe registrar el descuento por cuota sindical en la planilla electrónica, registrando el Código Único de Identificación de la organización sindical y la cantidad descontada al trabajador. El incumplimiento de esta disposición está tipificado como infracción por el numeral 23.3 del Decreto Supremo N° 019-2006-TR.

El pago de las cuotas sindicales debe realizarse mediante depósito en la cuenta bancaria de la organización sindical. Cuando la organización sindical esté afiliada a organizaciones de grado superior, el empleador descontará la parte proporcional abonándola a la cuenta bancaria de tal organización.

CAPÍTULO X

SENATI

Las aportaciones al Senati califican como tributos de acuerdo al Código Tributario y la Ley del Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial - Senati, Ley N° 26272 y su Reglamento, Decreto Supremo N° 139-94-EF, que obliga principalmente a las personas naturales o jurídicas que tengan más de veinte trabajadores y que desarrollen actividades industriales comprendidas en la Categoría D de la CIIU de las Naciones Unidas.

1. SUJETOS OBLIGADOS

De conformidad con lo establecido en la Ley N° 26272, Ley del Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial - Senati, y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 139-94-EF, se encuentran obligados a aportar al Senati:

- Las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades industriales comprendidas en la Categoría D de la “Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de todas las actividades económicas de las Naciones Unidas” (Revisión 3).

En este caso, la contribución consistirá en un porcentaje del total de las remuneraciones que los empleadores paguen a sus trabajadores.

De conformidad con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6972 de fecha 05/04/1972, criterio acogido en el Acuerdo del Consejo Nacional del Senati N° 033-2003, en el caso de que las empresas cuenten con trabajadores dedicados a actividades comerciales –venta de productos propios o de productos adquiridos a terceros– se afectarán a la contribución al Senati el 50 % de la remuneración de dicho personal.

- Las empresas que además de la actividad industrial desarrollen otras actividades económicas.

En este caso, la contribución se efectuará únicamente sobre el monto de las remuneraciones correspondientes al personal dedicado a la actividad industrial y a labores de instalación, reparación y mantenimiento.

- Las empresas que no desarrollan actividades comprendidas dentro de la Categoría D, pero que tienen personal dedicado a labores de instalación, reparación y mantenimiento realizadas tanto a favor de la empresa como de terceros.

En este caso, la contribución se deberá realizar sobre las remuneraciones de dicho personal.

CATEGORÍA D “INDUSTRIAS MANUFACTURERAS” DE LA CLASIFICACIÓN INDUSTRIAL INTERNACIONAL UNIFORME (CIIU) DE TODAS LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS NACIONES UNIDAS (REVISIÓN 3)	
15 - Elaboración de productos alimenticios y bebidas	<ul style="list-style-type: none"> • 151 - Producción, procesamiento y conservación de carne, pescado, frutas, legumbres, hortalizas, aceites y grasas. • 152 - Elaboración de productos lácteos. • 153 - Elaboración de productos de molinería, almidones y productos derivados del almidón, y de alimentos preparados para animales. • 154 - Elaboración de otros productos alimenticios. • 155 - Elaboración de bebidas.
16 - Elaboración de productos de tabaco	
17 - Fabricación de productos textiles	<ul style="list-style-type: none"> • 171 - Hilatura, tejeduría y acabado de productos textiles. • 172 - Fabricación de otros productos textiles. • 173 - Fabricación de tejidos y artículos de punto y ganchillo.
18 - Fabricación de prendas de vestir; adobo y teñida de pieles	<ul style="list-style-type: none"> • 181 - Fabricación de prendas de vestir, excepto prendas de piel. • 182 - Adobo y teñido de pieles; fabricación de artículos de piel.
19 - Curtido y adobo de cueros; fabricación de maletas, bolsos de mano, artículos de talabartería y guarnicionaría, y calzado	<ul style="list-style-type: none"> • 191 - Curtido y adobo de cueros: fabricación de maletas, bolsos de mano y artículos de talabartería y guarnicionaría. • 192 - Fabricación de calzado.
20 - Producción de madera y fabricación de productos de madera y corcho, excepto muebles; fabricación de artículos de paja y de materiales trenzables	<ul style="list-style-type: none"> • 201 - Aserrado y acepilladura de madera. • 202 - Fabricación de productos de madera, corcho, paja y materiales trenzables.
21 - Fabricación de papel y de productos de papel	
22 - Actividades de edición e impresión y de reproducción de grabaciones	<ul style="list-style-type: none"> • 221 - Actividades de edición. • 222 - Actividades de impresión y actividades de servicios conexos. • 223 - Reproducción de grabaciones.
23 - Fabricación de coque, productos de la refinación del petróleo y combustible nuclear	<ul style="list-style-type: none"> • 231 - Fabricación de productos de hornos de coque. • 232 - Fabricación de productos de la refinación del petróleo. • 233 - Elaboración de combustible nuclear.
24 - Fabricación de sustancias y productos químicos	<ul style="list-style-type: none"> • 241 - Fabricación de sustancias químicas básicas. • 242 - Fabricación de otros productos químicos. • 243 - Fabricación de fibras manufacturadas.
25 - Fabricación de productos de caucho y plástico	<ul style="list-style-type: none"> • 251 - Fabricación de productos de caucho. • 252 - Fabricación de productos de plástico.

26 - Fabricación de otros productos minerales no metálicos
<ul style="list-style-type: none">• 261 - Fabricación de vidrio y productos de vidrio.• 269 - Fabricación de productos minerales no metálico n.c.p.
27 - Fabricación de metales comunes
<ul style="list-style-type: none">• 271 - Industrias básicas de hierro y acero.• 272 - Fabricación de productos primarios de metales preciosos y metales no ferrosos.• 273 - Fundición de metales.
28 - Fabricación de productos elaborados de metal, excepto maquinaria y equipo
<ul style="list-style-type: none">• 281 - Fabricación de productos metálicos para usos estructural, tanques, depósitos y generadores de vapor.• 289 - Fabricación de otros productos elaborados de metal; actividades de servicios de trabajo de metales.
29 - Fabricación de maquinaria y equipo n.c.p.
<ul style="list-style-type: none">• 291 - Fabricación de maquinaria de uso general.• 292 - Fabricación de maquinaria de uso especial.• 293 - Fabricación de aparatos de uso doméstico n.c.p.
30 - Fabricación de maquinaria de oficina, contabilidad e informática
31 - Fabricación de maquinaria y aparatos eléctricos n.c.p.
<ul style="list-style-type: none">• 311 - Fabricación de motores, generadores y transformadores eléctricos.• 312 - Fabricación de aparatos de distribución y control de la energía eléctrica.• 313 - Fabricación de hilos y cables aislados.• 314 - Fabricación de acumuladores y de pilas y baterías primarias.• 315 - Fabricación de lámparas eléctricas y equipo de iluminación.• 319 - Fabricación de otros tipo de equipo eléctrico n.c.p.
32 - Fabricación de equipo y aparatos de radio, televisión y comunicaciones
<ul style="list-style-type: none">• 321 - Fabricación de tubos y válvulas electrónicas y de otros componentes electrónicos.• 322 - Fabricación de transmisores de radio y televisión y aparatos para telefonía y telegrafía con hilos.• 323 - Fabricación de receptores de radio y televisión, aparatos de grabación y reproducción de sonido y video y productos conexos.• 322 - Fabricación de transmisores de radio y televisión y aparatos para telefonía y telegrafía con hilos.
33 - Fabricación de instrumentos médicos, ópticos y de precisión y fabricación de relojes
<ul style="list-style-type: none">• 331 - Fabricación de aparatos e instrumentos médicos y de aparatos para medir, verificar, ensayar, navegar y otros fines, excepto instrumentos de ópticas.• 332 - Fabricación de instrumentos de óptica y equipo fotográfico.• 333 - Fabricación de relojes.
34 - Fabricación de vehículos automotores, remolques y semirremolques
<ul style="list-style-type: none">• 341 - Fabricación de vehículos automotores.• 342 - Fabricación de carrocerías para vehículos automotores: fabricación de remolques y semirremolques.• 343 - Fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores.
35 - Fabricación de otros tipos de equipo de transporte
<ul style="list-style-type: none">• 351 - Construcción y reparación de buques y otras embarcaciones.• 352 - Fabricación de locomotoras y de material rodante para ferrocarriles y tranvías.

• 353 - Fabricación de aeronaves y naves espaciales.
• 359 - Fabricación de otros tipos de equipo de transporte n.c.p.
36 - Fabricación de muebles, industrias manufactureras n.c.p.
• 361 - Fabricación de muebles.
• 369 - Industrias manufactureras n.c.p.
37 - Reciclamiento
• 371 - Reciclamiento de desperdicios y desechos metálicos.
• 372 - Reciclamiento de desperdicios y desechos no metálicos.

2. DETERMINACIÓN DE LA ACTIVIDAD

Con motivo de las erróneas clasificaciones que venían efectuando los empresarios, se estableció en el Acuerdo Nacional del Senati N° 033-2003 que, para determinar la actividad económica que realiza la empresa, se debe considerar lo siguiente:

- La actividad que constituye el objeto social de la empresa, según lo establecido en sus estatutos.
- Las actividades declaradas por la empresa en el RUC.
- Las actividades declaradas por la empresa en el Padrón de Contribuyentes del Senati.

3. EMPRESAS EXONERADAS O INAFECTAS

La Ley N° 26272 establece que no se encuentran obligadas al pago de la contribución al Senati las empresas que se encuentren en alguno de siguientes supuestos:

- a) Las empresas que se dediquen a la instalación, reparación y mantenimiento dentro de la actividad de la construcción, comprendidas en la categoría “F”, División 45 de la CIU (Revisión 3) que se encuentran afectas a la contribución al Sencico.
- b) Las empresas que durante el año anterior hubieran tenido un promedio de veinte (20) trabajadores o menos dedicados a la actividad industrial y a labores de instalación, reparación y mantenimiento.

4. TASA

Las empresas obligadas deberán pagar una contribución porcentual calculada sobre el total de las remuneraciones de los trabajadores afectos, a fin de proporcionar formación profesional y capacitación a los trabajadores de las actividades productivas.

Considerando ello, se ha establecido que a partir de 1997 el porcentaje o tasa es 0,75 %.

5. REMUNERACIONES AFECTAS

A efectos de realizar el pago de la contribución al Senati se considera remuneración todo pago que perciba el trabajador por la prestación de servicios personales, sujeto a contrato, sea cual fuere su origen, naturaleza o denominación, para lo cual se

tendrá en cuenta el criterio de remuneración establecido en el Decreto Supremo N° 003-97-TR, TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (LPCL).

6. REMUNERACIONES EXCLUIDAS

El Reglamento de la Ley N° 26272, señala que no están comprendidos como remuneraciones afectas al pago de la contribución los siguientes conceptos:

- Las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador en forma ocasional a título de liberalidad, en razón del trabajo o con motivo del cese.
- Las asignaciones que se otorguen por nacimiento de hijo, matrimonio, fallecimiento y otros de semejante naturaleza.
- La compensación por tiempo de servicios.
- La participación en las utilidades de la empresa o la asignación sustitutoria.
- El costo o valor de las condiciones de trabajo.
- El valor de los pasajes, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado.
- Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores de su propia producción, en cumplimiento de convenios colectivos de trabajo.
- Las pensiones de jubilación y/o invalidez a cargo de la empresa.

Asimismo, no se encontrarán afectos al pago de la contribución al Senati los montos otorgados al trabajador para el cumplimiento de sus labores o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y similares, siempre que no sean de libre disponibilidad del trabajador y que por su monto o naturaleza no revelen el propósito de evadir la contribución.

7. PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN

El pago de la contribución se realizará directamente al Senati dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se abonen las remuneraciones de los trabajadores.

8. SANCIONES

Son aplicables al pago de la contribución al Senati, las normas del Código Tributario relacionadas con la cobranza de contribuciones no pagadas y los recargos por intereses y multas que ello genere. La cobranza de contribuciones no pagadas oportunamente y de los recargos que la demora origine se realizará mediante acción coactiva.

Así, el artículo 33 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF establecen que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10 % (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La Sunat será la entidad que fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo y tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la Sunat, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios son calculados de la siguiente manera:

- a) El interés diario se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).
- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

La nueva base para el cálculo de los intereses tendrá tratamiento de tributo para efectos de la imputación de pagos al que se refiere el artículo 31 de dicho código.

El importe de la TIM mensual en moneda nacional a la fecha es de 1,2 %, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 296-2011/SUNAT.

9. INSCRIPCIÓN

Las empresas sujetas al pago de la contribución al Senati tienen la obligación de estar inscritas en el Padrón de Contribuyentes del Senati, entidad que de oficio efectuará la inscripción de las empresas que cumplieran con inscribirse en dicho padrón.

La inscripción se realiza utilizando el formulario aprobado por el Senati. A dicho formulario deberá adjuntarse lo siguiente:

- Copia del RUC de la empresa.
- Copia de la licencia de funcionamiento.
- Copia de la escritura pública de constitución de la empresa.
- Último PDT impreso.

Las empresas obligadas al pago de esta contribución deberán comunicar al Senati la modificación o cese de sus actividades, dentro del plazo de treinta (30) días de producidos estos hechos.

10. DECLARACIÓN JURADA ANUAL

Las empresas obligadas deberán presentar al Senati una declaración jurada anual en el mes de junio, en la que se consignará el número de personal que labora en la empresa, así como otras informaciones que determine el Consejo Nacional del Senati.

Dicha declaración jurada se presentará en el formulario que, para tal efecto, proporcionará el Senati.

CAPÍTULO XI

SENCICO

La finalidad de la contribución al Sencico es formar, capacitar, perfeccionar y certificar a los trabajadores dedicados a la actividad de la construcción en todos sus niveles; así como realizar las investigaciones y trabajos tecnológicos vinculados a la problemática de la vivienda y de la edificación, así como proponer normas técnicas de aplicación nacional.

1. SUJETOS OBLIGADOS

De acuerdo a lo establecido por el Decreto Legislativo N° 147, Ley del Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (Sencico) y el Decreto Supremo N° 032-2001-MTC, norma que regula el Estatuto del Sencico, se encuentran obligados al pago del Sencico las personas naturales o jurídicas que construyan para sí o para terceros dentro de las actividades comprendidas en la Gran División 45 de la CIU de las Naciones Unidas.

Mediante el Oficio N° 193-121-0000 la Sunat ha concluido que estarán gravados con la contribución al Sencico tanto el contratista como los subcontratistas por los conceptos que facturen a sus clientes.

GRAN DIVISIÓN 45 "CONSTRUCCIÓN" DE LA CLASIFICACIÓN INDUSTRIAL INTERNACIONAL UNIFORME (CIU) (REVISIÓN 3)

División 45 - Construcción

Grupo 451 - Preparación del terreno

Clase: 4510 - Preparación del terreno

Esta clase abarca la demolición y el derribo de edificios y otras estructuras, la limpieza del terreno de construcción y la venta de materiales procedentes de estructuras demolidas. Se incluyen las actividades de voladura, perforación de prueba, terraplenamiento, nivelación, movimiento de tierra, excavación, drenaje y demás actividades de preparación del terreno. También se incluyen las actividades de construcción de galerías, de remoción del estéril y de otro tipo para preparar y aprovechar terrenos y propiedades mineros, excepto yacimientos de petróleo y gas.

Exclusión: Las actividades de preparación de yacimientos de petróleo y gas se incluyen en la clase 1110 (Extracción de petróleo crudo y de gas natural) cuando se realizan por cuenta propia, y en la clase 1120 (Actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección) cuando se realizan a cambio de una retribución o por contrata.

Grupo: 452 - Construcción de edificios completos y de partes de edificios; obras de ingeniería civil

Clase: 4520 - Construcción de edificios completos y de partes de edificios; obras de ingeniería civil

En esta clase se incluyen actividades corrientes y algunas actividades especiales de empresas de construcción de edificios y estructuras de ingeniería civil, independientemente del tipo de materiales que se utilicen. Se incluyen las obras nuevas, las ampliaciones y reformas, la erección in situ de estructuras y edificios prefabricados y la construcción de obras de índole temporal.

También se incluye la reparación de obras de ingeniería civil, pero las reparaciones de edificios que no constituyen reformas ni ampliaciones completas se incluyen en su mayor parte en las clases 4530 (Acondicionamiento de edificios) y 4540 (Terminación de edificios).

Las actividades corrientes de construcción consisten principalmente en la construcción de viviendas, edificios de oficinas, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, locales agropecuarios, etc., y en la construcción de obras de ingeniería civil, como carreteras, calles, puentes, túneles, líneas de ferrocarril, campos de aviación, puertos y otros proyectos de ordenamiento hídrico, sistemas de riego, redes de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica, instalaciones deportivas, etc. Estas actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrata. La ejecución de partes de obras, y a veces de obras completas puede encomendarse a subcontratistas.

Las actividades de construcción especiales comprenden la preparación y construcción de ciertas partes de las obras antes mencionadas y por lo general se concentran en un aspecto común a diferentes estructuras y requieren la utilización de técnicas y equipos especiales. Se trata de actividades tales como la hincadura de pilotes, la cimentación, la perforación de pozos de agua, la erección de estructuras de edificios, el hormigonado, la colocación de mampuestos de ladrillo y de piedra, la instalación de andamios, la construcción de techos, etc. También se incluye la erección de estructuras de acero, siempre que los componentes de la estructura no sean fabricados por la unidad constructora.

Las actividades de construcción especiales se realizan principalmente mediante subcontratos, en particular en el caso de los trabajos de reparación que se realizan directamente para el dueño de la propiedad.

Exclusiones: Las actividades de planificación y diseño paisajísticos, de empalizadas y enjardinar y de cuidar prados, jardines y árboles se incluyen en la clase 0140 (Actividades de servicios agrícolas y ganaderos, excepto las actividades veterinarias).

Las actividades de construcción directamente relacionadas con la extracción de petróleo y de gas natural se incluyen en la clase 1120 (Actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección). Sin embargo, la construcción de edificios, caminos, etc., en el predio minero se incluye en esta clase. La erección de estructuras y edificios prefabricados cuyas partes sean de producción propia se incluye en la clase pertinente de industria manufacturera, según el tipo de material más utilizado, excepto cuando dicho material sea el hormigón, en cuyo caso se incluye en esta clase. La erección de estructuras metálicas con partes de producción propia se incluye en la clase 2811 (Fabricación de productos metálicos para uso estructural). Las actividades especiales de construcción consistentes en el acondicionamiento y la terminación (o acabado) de edificios se incluyen en las clases 4530 y 4540, respectivamente.

Las actividades de arquitectura e ingeniería se incluyen en la clase 7421 (Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico).

La dirección de las obras de construcción también se incluye en la clase 7421.

Grupo: 453 - Acondicionamiento de edificios

Clase: 4530 - Acondicionamiento de edificios

Esta clase abarca todas las actividades de instalación necesarias para habilitar los edificios. Dichas actividades suelen realizarse en la obra, aunque ciertas partes de los trabajos pueden llevarse a cabo en un taller especializado.

Se incluyen actividades tales como la instalación de cañerías, sistemas de calefacción y aire acondicionado, antenas, sistemas de alarma y otros sistemas eléctricos, sistemas de extinción de incendios mediante aspersores, ascensores y escaleras mecánicas, etc. También se incluyen los trabajos de aislamiento (hídrico, térmico y sonoro), chapistería, colocación de tuberías para procesos industriales, instalación de sistemas de refrigeración para uso comercial y de sistemas de alumbrado y señalización para carreteras, ferrocarriles, aeropuertos, puertos, etc., así como la instalación de centrales de energía eléctrica, transformadores, estaciones de telecomunicaciones y de radar, etc. También se incluyen las reparaciones relacionadas con esas actividades.

Grupo: 454 - Terminación de edificios

Clase: 4540 - Terminación de edificios

Esta clase comprende una gama de actividades que contribuyen a la terminación o acabado de una obra, como por ejemplo las de encristalado, revoque, pintura, ornamentación, revestimiento de pisos y paredes con baldosas y azulejos, y con otros materiales (como parqué, alfombras, papel tapiz para paredes, etc.), pulimento de pisos, carpintería final, insonorización, limpieza de fachadas, etc. También se incluyen las reparaciones relacionadas con esas actividades.

Exclusiones: La instalación de partes y piezas de carpintería de fabricación propia, incluso de carpintería metálica, se incluye en la clase pertinente de industria, según el tipo de material utilizado; por ejemplo, la instalación de partes y piezas de madera se incluye en la clase 2022 (Fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones).

La limpieza de ventanas, tanto por dentro como por fuera, y de chimeneas, calderas, interiores, etc., se incluye en la clase 7493 (Actividades de limpieza de edificios).

Grupo: 455 - Alquiler de equipo de construcción y demolición dotado de operarios

Clase: 4550 - Alquiler de equipo de construcción y demolición dotado de operarios

En esta clase se incluye el alquiler de maquinaria y equipo de construcción (incluso el de camiones grúa) dotados de operarios.

Exclusión: El alquiler de maquinaria y equipo de construcción sin operarios se incluye en la clase 7122 (Alquiler de maquinaria y equipo de construcción y de ingeniería civil).

2. INSCRIPCIÓN

Los sujetos obligados al pago del Sencico deberán inscribirse ante dicha institución a efectos de poder realizar los aportes respectivos. El formato para la inscripción será entregado directamente por el Sencico.

3. DECLARACIÓN JURADA

Los sujetos obligados al pago de la contribución al Sencico deben cumplir en forma anual con la presentación de la Declaración Jurada de Personas Naturales y Jurídicas que desarrollan la actividad de la construcción.

La presentación de la Declaración Jurada al Sencico, vence en la misma oportunidad de vencimiento de la Declaración Anual del Impuesto a la Renta (según cronograma de Sunat).

La Declaración Jurada estará referida a las operaciones gravadas durante el ejercicio anterior al de la presentación:

RUBRO 1	RUBRO 2	RUBRO 3
Datos del contribuyente.	Relación de obras cuya fecha de inicio se dio durante el periodo declarado.	Consignar en forma mensual las bases imponibles constituidas por el valor venta de las facturas emitidas, afectas a la contribución al Sencico, generadas durante el periodo tributario coincidente con lo asentado en el Registro de Ventas.

En caso de no presentar oportunamente la declaración los sujetos obligados serán sancionados conforme lo establece el artículo 176 del Código Tributario.

4. BASE IMPONIBLE

La base de cálculo sobre la cual se aplica la tasa de la contribución está constituida por el total de los ingresos que perciban los sujetos obligados por concepto de materiales, mano de obra, gastos generales, dirección técnica, utilidad y cualquiera que sea el sistema de contratación de obras.

5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación al pago de la contribución al Sencico nace o se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o con la fecha en que se perciben los ingresos, cualquiera sea el hecho que ocurra primero.

6. TASA

Mediante la Ley N° 26845 (19/06/1995) se estableció que la tasa por contribución al Sencico a partir del año 1996 equivaldría a: 0,2 %.

7. PAGO

Los sujetos obligados deberán efectuar el pago del aporte al Sencico en el Banco de la Nación o en las entidades bancarias autorizadas por la Sunat. Para ello, deberán utilizar el Formulario 1662 que será entregado en el banco.

Las fechas de pago son las establecidas por la Sunat para el pago de los tributos que administra y recauda.

Para el pago de la Contribución al Sencico se debe utilizar el código: 7031.

8. SANCIONES

La fiscalización de los aportes al Sencico es la Sunat. En tal sentido, en el caso de moras u omisiones en el pago de los aportes al Sencico serán de aplicación las disposiciones pertinentes del Código Tributario.

ÍNDICE GENERAL

Presentación.....	5
-------------------	---

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES

1. El contrato laboral.....	7
2. Elementos esenciales del contrato de trabajo	8
3. Periodo de prueba.....	9
4. Contrato de locación de servicios	10
5. Contratos de trabajo sujetos a modalidad	10
6. Obligaciones laborales de la contratación laboral	19
7. La Planilla Electrónica.....	21
8. Implicancias de la actuación de la Sunat en materia tributaria laboral.....	28

CAPÍTULO II

REMUNERACIONES

1. Definición.....	31
2. Características de la remuneración	31
3. Ingresos de carácter remunerativo	36
4. Ingresos de carácter no remunerativo	38
5. Remuneración mínima vital.....	65
6. La asignación familiar como concepto remunerativo.....	66
7. La asignación familiar y su incidencia en otros beneficios sociales	68
8. Tratamiento en el régimen público	69
9. Jurisprudencia relevante: Casación N° 4802-2012-La Libertad	70
10. Primacía de la realidad y reconocimiento de asignación familiar.....	71
11. Protección de la remuneración.....	73

CAPÍTULO III

GRATIFICACIONES

1. Noción y naturaleza jurídica.....	75
2. Ámbito de aplicación	75
3. Oportunidad del pago	76

4. Periodo computable	77
5. Requisitos para el goce.....	77
6. Gratificaciones proporcionales	78
7. Gratificaciones truncas	78
8. Pago de las gratificaciones	79
9. Incompatibilidad para la percepción de otro beneficio con naturaleza similar...	81
10. Tratamiento tributario de las gratificaciones	82
11. Regímenes especiales	83
12. Incumplimiento en el pago	87

CAPÍTULO IV

VACACIONES

1. Antecedentes.....	89
2. Definición de vacaciones.....	89
3. Requisitos para el goce de descanso vacacional	91
4. Supuesto especiales para las vacaciones	94
5. Oportunidad de goce del descanso vacacional.....	97
6. Remuneración vacacional	100
7. Récord trunco vacacional	102
8. Reducción, acumulación y fraccionamiento de las vacaciones	103
9. Particularidades del descanso vacacional en algunos regímenes especiales.....	105

CAPÍTULO V

COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS (CTS)

1. Naturaleza jurídica de la CTS.....	107
2. Ámbito de aplicación	108
3. Devengue de la CTS.....	108
4. Periodo computable	109
5. Remuneración computable.....	109
6. Depósito de la CTS.....	113
7. Disponibilidad del depósito de la CTS.....	116
8. Contingencias relacionadas con el depósito de la CTS.....	117
9. Pago de la CTS: situaciones particulares.....	118

CAPÍTULO VI

TRIBUTACIÓN DEL TRABAJO INDEPENDIENTE - RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

1. Conceptos que califican como rentas de cuarta categoría.....	121
---	-----

2. Ejercicio individual de una profesión, arte, ciencia u oficio	121
3. Desempeño de funciones de director, síndico, mandatario, regidor, etc.....	127
4. Retenciones y pagos a cuenta de las rentas de cuarta categoría.....	131
5. Liquidación anual del Impuesto a la Renta de cuarta categoría	138
6. Caso práctico integral.....	139
7. El Contrato Administrativo de Servicios (CAS)	143

CAPÍTULO VII

RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE - RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

1. Ingresos gravados con las rentas de quinta categoría	145
2. El concepto de remuneración a efectos de la determinación de las rentas de quinta categoría	147
3. ¿Todos los conceptos afectos a las rentas de quinta categoría son gastos deducibles en la determinación de las rentas de tercera categoría?	149
4. Casos particulares sujetos a las rentas de quinta categoría.....	150
5. Ingresos calificados como rentas de quinta categoría de acuerdo a informes de la Sunat y Resoluciones del Tribunal Fiscal.....	158
6. Conceptos que no califican como rentas de quinta categoría.....	165
7. Determinación anual de las rentas de quinta categoría	176
8. Valor de mercado de las remuneraciones de trabajadores vinculados con el empleador	190

CAPÍTULO VIII

ESSALUD

1. Asegurados regulares	203
2. Inscripción y registro del asegurado regular	203
3. Registro de los derechohabientes	204
4. Tasa	206
5. Remuneración asegurable	206
6. Plazo para el pago.....	206

CAPÍTULO IX

CONAFOVICER

1. Concepto y naturaleza de los aportes.....	207
2. Pago	207
3. Sanciones	208
4. Cuota sindical.....	208

CAPÍTULO X

SENATI

1. Sujetos obligados.....	209
2. Determinación de la actividad	212
3. Empresas exoneradas o inafectas	212
4. Tasa	212
5. Remuneraciones afectas.....	212
6. Remuneraciones excluidas	213
7. Pago de la contribución.....	213
8. Sanciones	213
9. Inscripción.....	214
10. Declaración jurada anual	214

CAPÍTULO XI

SENCICO

1. Sujetos obligados.....	215
2. Inscripción.....	217
3. Declaración jurada.....	217
4. Base imponible.....	218
5. Nacimiento de la obligación tributaria.....	218
6. Tasa	218
7. Pago	218
8. Sanciones	218

