

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



Análisis de la naturaleza remunerativa de los *fringe benefits*

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGISTRA EN DERECHO DEL
TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

AUTOR

Elyana Francisca Arias Barbié

ASESOR

Guillermo Martín Boza Pro

Noviembre, 2019

RESUMEN

En la legislación peruana, como en el Derecho Comparado, el legislador y la jurisprudencia se han encargado de delimitar las consecuencias jurídicas de señalar determinados “beneficios”, a cargo del empleador, como parte de la remuneración; es decir, con carácter remunerativo o no. Con lo cual, no todos los beneficios entregado a los trabajadores tienen carácter remunerativo, con las consecuencias jurídicas que ello implica, principalmente en lo referente a la incidencia en los beneficios colaterales. Sin embargo, la entrega de beneficios accesorios denominados “*fringe benefits*”, que vienen a ser beneficios adicionales a los beneficios sociales legalmente establecidos, usualmente con la finalidad de ajustar las estructuras salariales, son cada vez más frecuentes y se encuentran sin un normativa específica ni especial aplicable, lo que genera que no exista un pronunciamiento jurisprudencial uniforme ni una posición doctrinaria pacífica en relación a la naturaleza jurídica de los mismos. Lo cual conlleva a que los empleadores otorguen estos beneficios sin saber exactamente las consecuencias laborales de ello. Motivo por el cual, en el presente trabajo de investigación, analizamos la naturaleza jurídica de los denominados *fringe benefits*, así como su origen, surgimiento, ventajas y desventajas de su entrega y la normativa general aplicable. Asimismo, se analiza específicamente la entrega de tres beneficios adicionales: (i) asunción del impuesto a la renta, (ii) entrega de vivienda y (iii) entrega de vehículo y/o gasolina. Es así que se determina si tienen o no carácter remunerativo y como actualmente son considerados tanto en sede administrativa y/o judicial. El presente estudio no sólo coadyuva a determinar la naturaleza jurídica de los tres beneficios adicionales analizados, sino que conllevará a establecer pautas para que los empleadores y trabajadores tengan herramientas para determinar si un beneficio adicional tiene carácter remunerativo o no.

ÍNDICE

Carátula	i
Resumen	ii
Índice	iii
Introducción	5
CAPÍTULO I: LOS “FRINGE BENEFITS”	9
1.1. Definición	9
1.2 Origen o surgimiento	10
1.3 Objetivos de los <i>fringe benefits</i>	13
1.4 Personal al que va dirigido	18
1.5 Ventajas y desventajas de su entrega	19
1.6 Actual posición sobre la naturaleza jurídica de los <i>fringe benefits</i>	23
1.7. Normativa transversal aplicable	28
CAPÍTULO II: CLASES DE FRINGE BENEFITS A ANALIZAR	36
2.1 La asunción del impuesto a la renta	36
2.1.1 Particularidades y finalidad de su entrega	36
2.1.2 Normativa aplicable	38
2.1.3 Criterios en sede administrativa: SUNAT y el Tribunal Fiscal	41
2.1.4 Criterios jurisprudenciales	46
2.1.5 Análisis sobre el carácter remunerativo o no remunerativo de la asunción del impuesto a la renta de quinta categoría	54
2.2 Entrega de vivienda para trabajadores	62
2.2.1. Particularidades y finalidad de su entrega	62
2.2.2 Normativa aplicable	62
2.2.3 Criterios en sede administrativa: SUNAT	65
2.2.4. Criterios jurisprudenciales	69

2.2.5	Análisis sobre el carácter remunerativo o no remunerativo de la entrega de vivienda	73
2.3.	Entrega de vehículo y gasolina	82
2.3.1.	Particularidades y finalidad de su entrega	82
2.3.2.	Normativa aplicable	83
2.3.3.	Criterios en sede administrativa: Sunat y el Tribunal Fiscal	85
2.3.4.	Criterios jurisprudenciales	88
2.3.5.	Análisis sobre carácter remunerativo o no remunerativo	95
	Conclusiones	105
	Referencias bibliográficas	108



INTRODUCCIÓN

En la presente investigación se analizará la naturaleza jurídica de los beneficios laborales extralegales denominados *fringe benefits*.

Este estudio se realiza debido a que la entrega de estos beneficios accesorios, incluso con la expresa inclusión en los contratos de trabajo, se viene incrementando y cada vez son más frecuentes; sin embargo, no existe una naturaleza definida en nuestra legislación ni un marco jurídico especial aplicable.

Ahora bien, la frecuencia de estos beneficios podría corresponder a que en los últimos años ha crecido el porcentaje de trabajadores directivos y expatriados que ingresan a nuestro país, con la consecuencia que el otorgamiento de beneficios adicionales a los legales, denominados *fringe benefits*, sea más recurrente en nuestra sociedad.

Los *fringe benefits* eran entregados, en un principio, a altos directivos de algunas empresas desde la década pasada. En la actualidad, es recurrente advertir estos beneficios en los llamados paquetes empresariales, los cuales se han incorporado a nuestra sociedad en base a las políticas de empresa transnacionales que tenían en otros países. Podríamos así considerar que estos beneficios se introdujeron a razón del personal extranjero que se insertaba en el mercado laboral; no obstante, es necesario hacer la precisión que hoy en día no todo personal extranjero necesariamente se introduce al mercado laboral para ocupar cargos directivos.

Aunado a ello, debemos mencionar que la contratación de trabajadores directivos, expatriados o no, ha venido en ascenso sin que exista una posición clara de la naturaleza de los beneficios adicionales que se les entrega; por el contrario, la presente investigación nos podrá mostrar que incluso existen criterios contradictorios en sede administrativa y en sede judicial.

Además, los llamados *fringe benefits*, surgieron como una alternativa para las empresas transnacionales de mejorar la retribución de su personal directivo, sin que se incremente directamente la remuneración básica. Es así que, viene a ser una política salarial utilizada en diversas empresas, con el fin de incentivar un trabajo más productivo por parte de sus trabajadores, principalmente directivos, bajo la justificación de la existencia de una política empresarial de compromiso con los trabajadores y buen clima laboral.

Si bien esta figura, en sus inicios en diversos países, se creó pensando fundamentalmente en el otorgamiento al personal directivo, lo cierto es que con el transcurso del tiempo las empresas han empezado a utilizarlas tanto para directivos como para trabajadores no calificados, dependiendo de cada beneficio accesorio, lo cual acarrea la incógnita de determinar si es un incentivo laboral o si es parte de la remuneración del trabajador.

En ese contexto, evaluar la naturaleza jurídica de los *fringe benefits* viene a ser un estudio interdisciplinario, ya que el análisis abarca temas de Derecho Laboral, Derecho Corporativo y Derecho Tributario. No obstante, nuestro análisis se centrará en el estudio sobre su naturaleza jurídica dentro del Derecho Laboral y las implicancias que produce de clasificarlo con carácter remunerativo o de incentivo laboral, más allá de que se realicen referencias a otros ámbitos del derecho cuando sea necesario para alcanzar el objetivo trazado en la presente investigación.

Finalmente, analizaremos como esta figura se encuentra regulada por el Derecho Comparado, no sólo desde una perspectiva estrictamente legal, sino también jurisprudencial, a efectos de conocer cuál es la calificación, así como las consecuencias jurídicas y fácticas, que se le da a esta figura. Lo último nos permitirá conocer las ventajas y desventajas de regular esta figura ya conocida en el mundo empresarial.

El objetivo general de nuestra investigación será establecer la naturaleza jurídica de los *fringe benefits*.

El primer objetivo específico será verificar qué se entiende por *fringe benefits*, su ámbito de aplicación y sus características principales. El segundo objetivo específico será identificar algunos *fringe benefits* y su aplicación en nuestro país.

Nuestra hipótesis general es que los *fringe benefits* tienen naturaleza remunerativa, a que pesar de que actualmente las empresas les estarían negando dicha naturaleza¹; y que, por tanto, vendría a ser una vía para el incremento de la contraprestación del personal directivo de la empresa.

En relación al tema de la presente investigación corresponde señalar que en el ámbito nacional existen diversos estudios e investigaciones respecto al carácter remunerativo de los conceptos que perciben los trabajadores.

Principalmente, podemos considerar que coexisten diversas teorías respecto de la forma de considerar determinado concepto como remunerativo. La teoría de la remuneración como meramente contraprestativa, la teoría de la remuneración como contraprestación a la disponibilidad del trabajador y la teoría de la remuneración como contraprestación por la existencia del contrato de trabajo; incluso, la teoría del salario social². (Vargas: 1936).

De acuerdo a la teoría que sigue determinado autor, se ha analizado el carácter remunerativo de diversos beneficios; por lo que, el resultado puede variar según la percepción sobre lo que se entiende como remunerativo.

En relación a la naturaleza remunerativa, de manera específica de los beneficios que procederemos a analizar, señalaremos que a la fecha existen pronunciamientos tanto en sede administrativa como en sede judicial, que incluso son contradictorios entre sí.

La metodología a utilizar será un análisis dogmático jurídico y aplicado, al ser el objetivo del presente trabajo de investigación verificar si los *fringe benefits* tienen carácter remunerativo o carácter no remunerativo, de acuerdo al marco jurídico-normativo en nuestro país. Además, será aplicado porque se verificará el carácter que se le ha otorgado a nivel de la jurisprudencia nacional.

¹ Se considera que las empresas no les estarían dando naturaleza remunerativa en base a las sentencias casatorias (Casación Laboral N° 2510-2016, Lima de fecha 09 de mayo de 2017, Casación Laboral N° 14043-2016, Lima de fecha 17 de abril de 2017, Casación Laboral N° 16514-2016, Lima de fecha 13 de enero de 2017, Casación Laboral N° 18615-2015, Lima. de fecha 12 de julio de 2017, Casación Laboral N° 3182-2011, Lima de fecha 25 de julio de 2012, Casación Laboral N° 2410-1997, Piura de fecha 16 de julio de 1999), en las cuales la teoría del caso de las empresas demandadas en justamente señalar que no son conceptos remunerativos.

² VARGAS, Rubén. "Deberes sociales: justo salario" Revista de la Universidad Católica. Lima, tomo 4, número 26.

Para lograr nuestro objetivo, el primer paso será identificar qué son los *fringe benefits* clarificando una definición, identificando el origen de los mismos y precisando al tipo de personal al que va dirigido.

Posteriormente, analizaremos cuales son las implicancias de su entrega, para lo cual es necesario precisar los objetivos generales y específicos de su entrega, las ventajas y desventajas de acuerdo a la perspectiva tanto del empleador como del trabajador, finalmente precisaremos la frecuencia de su entrega.

En el siguiente capítulo estudiaremos de manera detallada tres *fringe benefits*: la asunción del impuesto a la renta, la vivienda para trabajadores y la entrega de vehículo y gasolina. Se ha optado por los tres *fringe benefits*, al advertir que dichos beneficios son recurrentes en su entrega en las empresas que operan en nuestro país. Además, porque a la fecha han merecido pronunciamientos en sede administrativa y judicial, que difieren entre sí.

Ahora bien, cada beneficio será analizado tomando en cuenta la actual normativa ante su entrega, apreciaremos si existen criterios en sede administrativa o en sede judicial al respecto, para posteriormente analizar su carácter remunerativo, de tenerlo. En dicho capítulo también se realizará una revisión de la legislación comparada a fin de determinar cómo es el tratamiento que se tiene en otros ordenamientos jurídicos.

CAPÍTULO I:

LOS “FRINGE BENEFITS”

1.1 DEFINICIÓN

Los llamados *fringe benefits* son beneficios entregados por el empleador a sus trabajadores de manera adicional a los beneficios legalmente establecidos. También se les conoce como beneficios adicionales, accesorios, voluntarios, extralegales, extrasalariales o marginales y vienen a ser conceptos entregados en aplicación a una política utilizada en diversas empresas. La finalidad de su entrega es ajustar las estructuras salariales y de incentivar un trabajo más productivo por parte de sus trabajadores, principalmente directivos. La justificación es la existencia de una política empresarial de compromiso con los trabajadores para propiciar un buen clima laboral y un esquema beneficioso y atractivo respecto al personal que pretenden reclutar.

En palabras de Toyama Miyagusuku son “*prestaciones marginales o ventajas que reciben o tienen los trabajadores, y que son accesorios a la remuneración y los complementos y suplementos remunerativos*”. (Toyama Miyagusuku, 2016)

Aadiciona el autor, siguiendo a Mercader Uguina, que se estaría frente a:

(...) percepciones en especie – aunque usualmente son prestaciones en servicios – que, consistiendo en la transferencia de propiedad o cesión en uso o disfrute de bienes, derechos o servicios, tienen su causa en el contrato de trabajo, y que se entregan con el fin de compensar el trabajo realizado, siendo determinables es su cuantía, cuantificables en términos dinerarios e individualizables en el trabajador y que no califican como condiciones de trabajo.” (Toyama Miyagusuku, 2016)

Por otro lado, Castillo Guzmán, señala que estos beneficios accesorios son:

(...) ventajas que reciben los trabajadores que son accesorios a la remuneración.
Son aquellas percepciones en especie, usualmente servicios, que tienen una causa en el contrato de trabajo y se entregan con el fin de compensar de alguna manera el trabajo realizado. (Castillo Guzmán, Demartini Rivera, Feria Valverde, & Romero Rodríguez, 2014, pág. 44)

En palabras de Pizarro Díaz, son una categoría elaborada por la doctrina para encuadrar prestaciones percibidas por los trabajadores:

La doctrina ha elaborado la categoría de “beneficios accesorios” para encuadrar una serie de prestaciones recibidas por el trabajador en el marco de la relación laboral de forma complementaria a su remuneración que podría resultar de difícil clasificación. (Pizarro Díaz, 2018, pág. 143)

Es así que, existiría consenso en el hecho que los *fringe benefits* son beneficios adicionales a los legalmente establecidos; no obstante, como veremos más adelante, no existe el mismo consenso respecto a la naturaleza jurídica al no contar con una normativa específica ni especial aplicable. Ello genera que no exista actualmente una posición pacífica respecto a su naturaleza en la doctrina ni en la jurisprudencia. Lo cual conlleva a que los empleadores entreguen estos beneficios sin saber exactamente las consecuencias laborales de ello, aunque en la práctica lo hacen entendiendo que no tienen carácter remunerativo³; por lo tanto, no los computan para el pago de los beneficios sociales colaterales.

1.2 ORIGEN O SURGIMIENTO

Si bien no se conoce manera precisa en que momento surgieron los *fringe benefits*, Zimmer, Scott, MLS identifican el origen de estos beneficios, en Estados Unidos, en el siglo XX en el periodo en el cual el gobierno norteamericano debido a la segunda guerra mundial, estableció controles sobre precios y salarios. Dicho control sobre los salarios, generó que los empleadores no puedan incrementar remuneraciones para poder reclutar o mantener a sus trabajadores calificados; por lo que, optaron por entregar beneficios adicionales como vacaciones pagadas o vehículo de la empresa (2002)⁴.

³ Se ha considerado de esa forma, en razón de las sentencias que se ha analizado para la presente investigación en las cuales se verifica que la posición de los empleadores (demandados) es considerar como no remunerativos dichos beneficios.

⁴Tal como menciona el autor Scott Zimmer:

“(....) To some extent, this situation changed during the twentieth century, in part because of World War II. (...)

Commodities that were needed for the war effort were rationed, and there were even recycling initiatives to gather metals and other materials that might be required to fuel the war effort. In order to make sure that the nation stayed on track rather than falling victim to price gouging or war profiteering, the government put in place controls on prices and on wages, to prevent the chaos and disruption that could arise if manufacturers began adjusting prices and salaries in order to compete with each other for government contracts. The wage and price controls inadvertently

Por su parte, Judit Pasztor y Szabina Valent señalan sobre el origen de los *fringe benefits* que en la década de 1970 ya se realizaban las primeras investigaciones en Estados Unidos respecto a la lealtad y satisfacción de los trabajadores. Es así que, dichas investigaciones determinaron que el aumento de la remuneración básica sólo incrementaba la satisfacción hasta cierto punto; por lo cual, se inició la entrega de los *fringe benefits* (Pasztor 2016: 133).⁵

En la Conferencia Internacional del Trabajo de la Organización Internacional de Trabajo (OIT), llevada a cabo en el año 2003, se hacía alusión respecto a “pagos en especie” que tenían como finalidad mantener los salarios actualizados y eran diseñados como recompensas o incentivos. Dichos pagos en especie, corresponde a lo que hoy se conocen como *fringe benefits*.

Concretamente, en dicha Conferencia se señaló lo siguiente:

En las sociedades modernas, el pago en especie forma parte de lo que se ha denominado “prestaciones suplementarias”; es decir, formas suplementarias de remuneración que percibe el trabajador por encima de los niveles salariales básicos, esencialmente para mantener los salarios actualizados con respecto al costo de vida y asimismo como una forma de recompensa e incentivo. Las prestaciones suplementarias pueden adoptar la forma de prestaciones en dinero tales como comisiones, primas, propinas, gastos de viaje o de traslado, prestaciones familiares, de educación o capacitación y participación en las ganancias. Pueden tratarse igualmente de ventajas no pecuniarias, tales como alimentos, vivienda, ropa de trabajo, acceso a casas de vacaciones y convalecencia, instalaciones deportivas y recreativas, descuentos en las compras, guardería y centros maternos.

En general se reconoce que en los países más industrializados las prestaciones suplementarias tienden a formar una parte cada vez más importante del monto total de las ganancias de los trabajadores y que las prestaciones distintas del dinero en efectivo se han incrementado a lo largo de las últimas dos décadas.” (OIT - Organización Internacional del Trabajo, 2003, pág. 57)

triggered the development of fringe benefits, because employers wanted ways to attract and keep workers, but they were prevented from using salary increases to accomplish this. As a result, employers began offering benefits outside of traditional salary increases as a means of attracting high quality employees—employers might not be able to offer higher salaries, but they could offer the same salary as their competitors and some additional benefits, like paid vacations and a company car.” (2020).

⁵ “First studies on the loyalty and satisfaction of employees appeared in the 1970s in the US. Researchers established that increase of basic salary cannot increase the satisfaction of the individuals past a certain a point. Thus, fringe benefits started to be applied but the outcome was different based on age, health and other personal features of employees” (Pasztor 2016: 133).

De acuerdo a lo recopilado en la Conferencia Internacional, se advierte que este tipo de beneficios formaban parte importante de los montos globales percibidos por los trabajadores y, si bien se hace referencia a los países más industrializados, lo cierto es que es una práctica que se ha visto extendida a los demás países, en razón de la globalización de la economía y la mayor presencia de las empresas transnacionales en los distintos países.

Ahora bien, la aparición de estos beneficios adicionales en el Perú, también conocidos como *fringe benefits*, resulta de la política gubernamental que abrió el mercado nacional a diversas empresas internacionales y transnacionales. Las cuales, acarrearón nuevos retos en nuestra legislación, toda vez que dichas empresas implementaron políticas salariales poco desarrolladas o incluso desconocidas, hasta ese entonces por nuestra legislación.

Entre los retos que se afrontaron, se encuentra la naturaleza jurídica que se le brindaría a los *fringe benefits*. Para lo cual, era y aun es necesario verificar lo regulado en la legislación nacional. Cuando inicio la entrega de los beneficios accesorios en el Perú, como eran figuras nuevas en el mercado laboral peruano, no se encontraba un respaldo legal específico o especial, motivo por el cual el análisis que se realizaba es que dichas figuras “encajen” en figuras que nuestro ordenamiento sí conocía.

Es en dicho escenario que, el origen corresponde a políticas empresariales, de manera específica de recursos humanos que tienen como finalidad motivar a los empleados para que les interese, en mayor medida, que al empleador le vaya bien en su giro de negocio. Esto es identificado por Magdalena Llompart de la siguiente forma:

Dichas ventajas, que en consecuencia presuponen una relación laboral, tienen como común denominador interesar a todo o parte de los trabajadores en la buena marcha de la empresa y proporcionarles, con intención de fidelizarlos, percepciones económicas o servicios diversos, tales como inscripciones a clubes privados, seguros médicos, financiación de viajes de recreo, pago de cuotas de inscripción a entidades deportivas, etc. (Llompart Bennassar M. , 2007, págs. 219-2020)

Asimismo, coincidimos con Pizarro Díaz cuando señala que el origen corresponde a un manejo de recursos humanos:

(...) los *fringe benefits*, beneficios accesorios o beneficios marginales, no son una categoría jurídica, sino un concepto de manejo de recursos humanos destinado a fortalecer el vínculo entre el trabajador y la empresa, que incorpora beneficios que el Derecho califica de manera diversa. (Pizaro Díaz, 2018, pág. 145)

De acuerdo a lo expuesto, podemos concluir que el origen corresponde a una política de gestión humana o de recursos humanos, cuya intención es reclutar talento humano, retener talento humano fidelizándolo y mejorando el clima laboral. Es así que, la entrega de los *fringe benefits* se incluyen dentro de las políticas salariales de las empresas. Debe entenderse como política salarial o remunerativa, lo siguiente:

“Política salarial o remunerativa: Conjunto de criterios y directrices establecidos por el empleador para la gestión, fijación o reajuste de los diferentes esquemas de remuneración de los trabajadores.”⁶

Entonces, el hecho de que su origen corresponda a estrategias de recursos humanos no conlleva, de manera inmediata, a que la naturaleza jurídica sea remunerativa o no, más aun considerando que al existir diversos *fringe benefits*, su naturaleza puede variar en relación a sus características y forma de percepción.

1.3 OBJETIVOS DE LOS FRINGE BENEFITS

Como se ha indicado, los *fringe benefits* surgieron y tienen como objetivo incentivar un trabajo productivo por parte de los trabajadores, en aplicación de políticas empresariales y buen clima laboral. Ahora bien, debemos de precisar que los *fringe benefits* pretenden generar mayor satisfacción de los trabajadores, de manera alternativa al incremento de la remuneración básica.

En primer lugar, debemos señalar que dentro de las relaciones laborales, lo tradicional para retener a los trabajadores o ser un lugar atractivo para nuevos trabajadores es el incremento de la remuneración. Ahora bien, es usual que la remuneración sea establecida en primer término por el empleador o por acuerdo entre las partes. Así lo determina Mario Pasco:

⁶ Artículo 2, inciso k) del Reglamento de la Ley N° 30709, Ley que prohíbe la discriminación remunerativa entre varones y mujeres - D.S. 002-2018-TR.

“La forma más generalizada de fijar el salario es el acuerdo entre trabajadores y patrones, que puede darse a nivel individual o colectivo.

Individualmente, las diferencias, el desequilibrio, la desigualdad invivitas en la relación laboral alcanzan su más clara expresión en la imposibilidad fáctica del trabajador de obtener un salario equitativo y suficiente. salvo los casos aislados de personal altamente calificado o indispensable.” (Pasco, 1986: 221-222)

Entonces, siguiendo el razonamiento de Mario Pasco, el empleador es quien determina la remuneración y es, también el empleador, quien tiene la intención de retener al personal con mayor competencia, conforme lo menciona Javier Herrera:

“(…) El patrón, en general, es poco deseoso de separarse de aquellos trabajadores que han adquirido una competencia específica propia a los procesos de producción de la empresa, puesto que los nuevos trabajadores sin experiencia tienen, por este hecho, una menor productividad.(Herrera 2001: 57).

Con lo cual, el empleador que desea retener al personal calificado o directivo, debe idear formas de motivar o incentivar a su personal. En ese sentido se pronuncia Antonio Argandoña, incluso indicando que la motivación al personal es una de las grandes preocupaciones de los empleadores:

“Unos de los problemas que más preocupa a los propietarios de una empresa (o que se supone que más debería preocuparles) es el de cómo motivar, incentivar y retener a sus empleador y, sobre todo, a sus directivos.” (Argandoña, 2000: 2).

Al ser la remuneración el principal elemento a considerar para mantener motivados al personal, es importante la existencia de una estructura de compensaciones que involucre aspectos a evaluar la productividad. De ser así, el resultado del incentivo a los trabajadores podría ser mayor. Dicha posición es asumida por Antonio Argandoña cuando explica la motivación hacia directivos y empleados:

De un plan de remuneración se espera también que motive a los directivos y empleados para que se dedique, principal y caso exclusivamente, a los objetos que se les señalan.

En el supuesto que la remuneración total sea suficiente para retener el equipo directivo, su orientación hacia unos u otros resultados dependerá, sobre todo, de la estructura de la compensación. En principio, cuanto mayor sea la proporción de la remuneración total esté ligada a resultados, mayor sea la proporción de la remuneración total que esté ligada a resultados, mayor será la dedicación y esfuerzo del directivo para su consecución. Por tanto, el papel motivado de la compensación vendrá dado, sobre todo, por la proporción variable (en función a resultados) represente en la remuneración total, y por su carácter instrumental o marginal – es decir, cuánto aumenta la compensación por cada unidad adicional de resultado conseguido.” (Argandoña 2000: 7)

Antonio Argandoña, haciendo referencia a Baker, identifica tres problemas al momento de determinar la adecuada remuneración del personal directivo, el importe total del paquete remunerativo, la forma funcional y la composición del paquete. En relación a la “composición del paquete” el autor se refiere a los beneficios adicionales:

“3) La composición del paquete: remuneración presente y diferida, en metálico en especie (*automóvil, vivienda, créditos blandos, seguro médico, plan de pensiones, etc.*) en acciones, en opciones sobre acciones, etc., incluyendo factores como la calidad del puesto de trabajo, el tiempo libre, etc., y las compensaciones por despido o contratos blindados.” (Argandoña 2000: 3)

Por lo tanto, el empleador que pretende incentivar o retener a su personal se ve en la obligación de realizar un análisis económico de lo que realmente le costaría modificar la remuneración o estructura remunerativa de su personal. De esa manera se produce una ponderación del costo beneficio de los cambios remunerativos, para lograr mayor eficiencia, versus si el impacto económico es mayor a los beneficios que le produce la eficiencia en sus trabajadores.

Los resultados de dicha evaluación varían de acuerdo con el caso en concreto; sin embargo, existe una conclusión que podría ser transversal a las empresas que se encuentran en este dilema. La eficiencia del personal de dirección conlleva a un mejor resultado económico de la empresa, lo cual no necesariamente sucedería con el personal común o no generaría el mismo impacto económico.

Ahora bien, es notorio que la primera opción del empleador para mejorar los ingresos de su personal, a pesar de considerarlo indispensable para incrementar la eficiencia de los trabajadores, no es el aumento de su remuneración, porque al tener implicancia directa en los beneficios colaterales, y contribuciones a la seguridad social, deviene en más oneroso. Adicionalmente, conforme se ha mencionado, el aumento remunerativo genera satisfacción laboral hasta cierto punto (Pasztor 2016: 133).

Con lo cual, aparece la figura de los *fringe benefits*, que no contaba y aún no cuenta con carácter definido en cuanto a su tratamiento legal, cuyo entrega cumple el objetivo de incentivar o retener a los trabajadores.

Conforme a lo advertido, no se debe partir de una visión patológica de los *fringe benefits*, sino que es necesario considerar que su nacimiento y expansión se deben a políticas corporativas, específicamente relacionadas a recursos humanos o gestión humana para motivar a los trabajadores generando paquetes salariales.

Siendo ello así, conforme se ha señalado en el acápite de los orígenes, los empleadores incorporan la entrega de *fringe benefits* como un ajuste a la estructura salarial otorgando estos beneficios y no aumentando de manera directa la remuneración básica. Entonces, si bien no se aumentaba el salario, sí podrían ofrecer el mismo salario que los competidores y, además, beneficios adicionales (Zimmer: 2020). Por lo tanto, uno de los objetivos primigenios para la entrega de los *fringe benefits* es el ajustar la estructura salarial, siendo más competitivo en el mercado, sin aumentar de manera directa la remuneración.

Por un lado, se tiene como objetivo retener a trabajadores. Como se ha indicado los empleadores son renuentes a que sus trabajadores que han adquirido competencias específicas (Herrera 2001: 57) o personal directivo, opten por nuevos puestos de trabajo, porque los nuevos trabajadores tendrían que transitar por la curva de aprendizaje. Con lo cual, se pretende retener a dichos trabajadores valiosos con la entrega de beneficios accesorios, cuando no se pueda incrementar la remuneración por decisión de la empresa o cuando el mero aumento no genere mayor satisfacción del que ya generó (Pasztor 2016: 133).

En ese escenario, la retención de trabajadores se viabiliza mediante la entrega de *fringe benefits* y priorizando el buen clima laboral, con la intención de generar un ámbito de trabajo óptimo y que los trabajadores se encuentren más que conformes con el lugar donde laboran. Con lo cual, se pretende generar un sentimiento de pertenencia que trascienda de un mero contrato de trabajo, de obligaciones y deberes de ambas partes, para lograr un espíritu de unidad, de que tanto el empleador, como el trabajador persiguen un fin común que es el bienestar de la empresa. Porque se transmite el mensaje que al estar bien la empresa, al cumplir sus objetivos y metas, de igual forma les irá bien a los trabajadores. Asimismo, de mejorar el posicionamiento del empleador, los trabajadores, como consecuencia lógica, podrían mejorar su posición.

A pesar que los trabajadores no perciban remuneraciones diminutas, la entrega de *fringe benefits* tiene relevancia, porque si el trabajador considera que percibe una remuneración acorde al esfuerzo que realiza, a sus aptitudes, experiencia, funciones y un monto de acuerdo al promedio del mercado, algunas veces no resulta suficiente para que se logre el sentido de pertenencia a la empresa.

Es ahí donde se visualiza el otorgamiento de los *fringe benefits*. Conceptos que el empleador no se encuentra obligado a otorgar, pero los brinda; con la finalidad de que genere en los trabajadores la percepción de que se reconoce su trabajo, al brindarle un concepto adicional. Por tanto, el objetivo es que los trabajadores consideren que su empleador valora su esfuerzo y considera necesaria su presencia en la compañía. Entonces la conformidad de cada empleado debe ser analizada tanto respecto de la remuneración básica, beneficios legales, beneficios adicionales y, en general, condiciones de trabajo.

Otro objetivo es el reclutar personal, ofreciendo no solo remuneración de acuerdo a lo que el mercado remunera por puestos equivalentes, sino generando un mayor atractivo a partir de los paquetes de compensaciones.

De acuerdo a lo expuesto, que los *fringe benefits* tendrían un doble objetivo, por un lado la fidelización de sus trabajadores para retener personal que considera valioso, atraer personal siendo competitivos en el mercado y por otro, el no incrementar directamente la remuneración

1.4. PERSONAL AL QUE VA DIRIGIDO

Si bien en un inicio los *fringe benefits* eran entregados a altos directivos de algunas empresas, desde la década pasada la entrega de estos beneficios es cada vez más frecuentes en su entrega al personal no directivo o común.

Esto es, si bien en sus inicios en diversos países esta práctica estuvo ligada al personal de alta dirección, lo cierto es que, con el transcurso del tiempo, las empresas han empezado a utilizarla tanto para directivos como para trabajadores comunes, dependiendo de cada beneficio accesorio; no obstante, los directivos y expatriados son quienes contarían de manera más frecuente con estos beneficios⁷.

Entonces, algunos *fringe benefits* son entregados no solo a personal directivo. Es así que, hoy en día podemos encontrar beneficios complementarios tales como la entrega de beneficios adicionales como membresías de gimnasio, otorgamientos de seguro, planes de cafetería. Nótese que estos beneficios, podrían ser considerados menos oneroso en comparación a los *fringe benefits* entregados a personal directivo. Esta diferenciación respecto a los beneficiarios, es identificada por la Organización Internacional del Trabajo, de la siguiente manera:

Cabe señalar, sin embargo, que muchas de las prestaciones, como los autos o los préstamos hipotecarios de la compañía, benefician exclusivamente al personal directivo, mientras que la gran mayoría de los trabajadores manuales sólo recibe las prestaciones de bajo costo, como las comidas subsidiadas o los convenios para el transporte. A modo de ejemplo, el Gobierno de Australia ha indicado que recientemente se ha incrementado el uso de los sistemas de “sacrificio del salario” o “paquete salarial”, que implica la conversión de una parte del salario de los trabajadores en prestaciones no pecuniarias, como alquiler de un auto, pago de los gastos de los colegios de los hijos, cobertura de un seguro privado de salud o cotizaciones adicionales al fondo de pensión, con la finalidad de reducir el monto de impuestos que deben pagar los directivos y los profesionales con ingresos elevados. (OIT - Organización Internacional del Trabajo, 2003, pág. 58)

⁷ De la revisión del Anexo VI – Modelo de Contrato de Trabajo Extranjero (Decreto Legislativo No. 689 y Decreto Supremo No. 014-92-TR) de la Resolución Ministerial N° 021-97-TR: “Aprueban formularios para la adecuada aplicación de la Ley de Contratación de Trabajadores Extranjeros” de 3 de febrero de 1993.

Sin perjuicio de ello, en el presente trabajo nos enfocamos en el análisis de los beneficios accesorios entregados al personal de alta dirección, cuyas retribuciones son las que usualmente incluyen incentivos, por las funciones que ostenta. Así lo describe Carlina Martínez: “(...) la problemática que se refiere a las retribuciones de los altos directivos presenta aspectos de gran relevancia desde el punto de vista de la propia organización de la empresa y de los criterios de funcionamiento interno de la misma, sobre todo en materia de incentivos a su personal” (Martínez Moreno, 1994, pág. 309).

La misma autora señala que es usual que la retribución de los altos directivos se encuentre compuesto por “*remuneraciones extrasalariales*”, las cuales tienen como finalidad cumplir con motivar a dichos trabajadores para cumplir de manera adecuada y superior sus funciones. Con lo señalado por Martínez, se verifica que los *fringe benefits* tienen como principales destinatarios al personal calificado o de alta dirección. (Martínez Moreno, 1994)

Conforme a lo descrito, la conclusión señalada por los autores nos alinea a unos de los puntos que hemos mencionado al inicio de la investigación: los *fringe benefits* son frecuentes en su entrega al personal de dirección, pero también son entregados al personal no calificados. Este personal no calificado, percibe los beneficios extralegales que son menos costosos.

1.5. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE SU ENTREGA

Antes de precisar las ventajas y desventajas de la entrega, es importante mencionar que la implicancia económica de pago de beneficios adicionales puede incrementar en un monto importante, la remuneración.

El incremento del monto a percibir con la intención de no ser considerado como remuneración no debe ser calificado como fundamento de su otorgamiento. Por el contrario, existe consenso en que la entrega de estos beneficios, desde una óptica de manejo de personal, es para incentivar a los trabajadores. Po lo cual, su entrega es como consecuencia de diversas variables, entre las cuales se encuentran, según señala Fernando Corral, las siguientes:

- Aprovechar las ventajas fiscales que ofrecen algunos tipos de retribución en especie.
- Aumentar la seguridad ante contingencias tales como problemas médicos, invalidez, fallecimiento o jubilación, campañas de prevención.
- Ofrecer apoyo financiero: planes de ahorro, subvenciones, complemento salarial en momentos de enfermedad, subvenciones para la comida diaria, bonificaciones por matrimonio o nacimiento de hijos, préstamos personales
- Involucrar más a los empleados en el devenir de la empresa: profit sharing, acciones de la empresa, productos de la empresa.
- Ofrecer comodidad y status: uso privado coche de empresa, teléfono móvil, PC, tarjeta de crédito, asesoramiento legal, cuidado de niños, revisiones médicas, transporte de casa al centro de trabajo, horario flexible, cafetería, parking de vehículos, productos y servicios ofrecidos con descuento por proveedores externos, días extra que rodean a fiestas laborales, extensión de bajas maternales por encima de lo legalmente requerido, horarios flexibles, sabáticos, reducción de jornada, etc.
- Ofrecer apoyo para el desarrollo y la formación: subvenciones y préstamos para cursar un master, idiomas, etc.
- Ofrecer relaciones sociales y comunitarias: fomento de actividades deportivas, recreativas, formación de comunidades de intereses, voluntariado
- Entorno de trabajo: trato sin formalismos a los superiores, relajación en el vestir (business casual), utilización libre de medios de la empresa, flexibilidad para uso de locales, lugar de trabajo en entorno agradable, etc.⁸ (Corral 2006:39-40).

Los aspectos mencionados, describen algunos beneficios prácticos que generan la entrega de los *fringe benefits*, los cuales sólo generarían ventajas a los trabajadores. En relación a estas ventajas, Llompart nos comenta lo siguiente:

Dichas ventajas, que en consecuencia presuponen una relación laboral, tienen como común denominador interesar a todo o parte de los trabajadores en la buena marcha de la empresa y proporcionarles, con intención de fidelizarlos, percepciones económicas o servicios diversos, tales como inscripciones a clubes privados, seguros médicos, financiación de viajes de recreo, pago de cuotas de inscripción a entidades deportivas, etc.” (Llompart Bennassar M. , 2007, págs. 219-2020)

Hacemos la precisión de que cada *fringe benefit* genera impactos económicos distintos, con lo cual se entiende que algunos de ellos, tales como membresías a gimnasios también son usuales para el personal común. No obstante, no podemos dejar de lado

que de acuerdo a su origen, estamos ante beneficios que el empleador, en principio, no se encuentra obligado a entregar.

Bajo esta denominación suelen incluirse toda una serie heterogénea de beneficios de carácter accesorio, cuya naturaleza suele ser de carácter extrasalarial. Se trata de un conjunto de beneficios o utilidades que, aunque no componen lo que estrictamente sería la compensación por el trabajo realizado, integran un “paquete compensatorio que nos permite hablar de retribución en sentido lato, aunque no de salario en sentido estricto”. Se trata de beneficios accesorios que no se encuentran conectados causalmente con el trabajo prestado ni son tampoco obligatorios en virtud de disposición legal, siendo su finalidad la satisfacción de necesidades personales del alto directivo o de su familia, al objeto de que pueda trabajar más eficazmente en beneficio de la empresa, favoreciéndose al mismo tiempo los objetivos empresariales. (Fernandez Aviles, 2010, pág. 246)

Siendo ello así, estamos frente a ventajas tanto a favor de los trabajadores al percibir beneficios, respecto de los cuales el empleador no tiene obligación en entregar y, por otro lado, es una ventaja para el empleador que, si bien no aumenta la remuneración de manera directa, entrega beneficios menos onerosos (al no considerarlos para la base de cálculo de los beneficios sociales) que cumplirían la finalidad de generar un incentivo hacia el trabajador.

Tal sería el caso de los ya mencionados *fringe benefits*, cuya trascendencia aumenta en la práctica de las relaciones laborales. Tales ventajas sólo residualmente tienen carácter salarial, constituyendo ordenamiento **incentivos indirectos para el trabajador** como el fin de interesarle en la marcha de la empresa y, en esferas de elevada cualificación, para atraer o retener al personal. Y es que la pluralidad causal de este tipo de atribuciones patrimoniales, junto con la diversidad de fórmulas que pueden implantarse, obstaculizan enormemente su calificación. A mayor abundamiento, en ocasiones plantearse serias dudas sobre el negocio jurídico en virtud del cual se realiza la cesión o disfrute de retribuciones en especie, que pueden ser el propio contrato de trabajo y otro negocio distinto – como podría ser un arrendamiento sin que exista un precio rebajado -. Igualmente, las dificultades que traen consigo estas ventajas a la hora de determinar su auténtico carácter se ven agravadas cuando se trata de distinguir las diferentes formas de salario en especie de algunas percepciones extrasalariales” (Llompart Bennassar M. , 2007, pág. 273)

En este contexto aparece el análisis, e incluso cuestionamiento, de la naturaleza jurídica que tienen los *fringe benefits* y el estudio del tratamiento como concepto no remunerativo que se le otorga.

En relación a las desventajas que genera la entrega de *fringe benefits*, Benjamin Artz nos comenta que si el empleador sustituye una mayor remuneración por beneficios adicionales, podría producir insatisfacción si el beneficio no es deseado por el trabajador.

“Third, the substitution between wages and benefits can have a negative impact on job satisfaction if workers find they must sacrifice wages and accept provision of a fringe benefit they do not necessarily desire. For instance, workers’ spouses may already have provision of a particular fringe benefit, so a second provision of that fringe benefit may be viewed as wasteful and can therefore decrease job satisfaction. On the other hand, workers may find a particular fringe benefit as essential. As a result workers may have a feeling of job-lock to a particular employer or job if they are uncertain about the provision of the necessary fringe benefit at a different place of work. This combination of uncertainty and job-lock can decrease job satisfaction as well.” (Artz 2010: 3).

Conforme señala el autor, la entrega de beneficios adicionales puede generar insatisfacción a los trabajadores cuando ello anule o reemplace el incremento de la remuneración. Algunos trabajadores pueden considerar más valioso el incremento directo de su remuneración. Por otro lado, otra desventaja para el trabajador, de acuerdo al mismo autor, es cuando no considere valioso el beneficio adicional que se le entrega, porque ya cuenta con aquel y porque los considera innecesarios; por tanto, no es esencial.

Por su parte, Zimmer, Scott, MLS comentan la existencia de detractores de la entrega de los *fringe benefits* sin una regulación por parte del Estado. El argumento de los críticos se basaría en que los empleadores reducirían la remuneración para que el costo entre la remuneración y los *fringe benefits* sea el mismo:

They further state that mandatory fringe benefits are actually harmful to workers because employers simply lower the actual wages that they pay to their employees to offset the value of the undesired fringe benefit. For example, if an employer planned to pay a chef \$40,000 per year but was required to pay \$10,000 in health and retirement benefits, the employer would simply change the salary to \$30,000 to avoid spending what it considered "extra" money on the employee. (Scott 2020)

En el caso que nos plantean los autores, la entrega de *fringe benefits* podría generar el efecto contrario al objetivo, porque podría producir un rechazo por parte de los trabajadores, sobre todo cuando vinculan directamente la entrega de los beneficios adicionales como opuestos a alzas a sus remuneraciones.

En razón a lo desarrollado, la entrega de los *fringe benefits* pueden ventajas o desventajas para los trabajadores. El efecto exacto se evidenciaría al identificar cual beneficio accesorio se le entrega y la situación particular del empleado. Asimismo, podría presentarse desventajas, en caso la entrega del beneficio adicional suponga suprimir un incremento remunerativo. En la óptima del empleador, de acuerdo a lo mencionado sólo se aprecian ventajas.

1.6 ACTUAL POSICIÓN SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS FRINGE BENEFITS

Conforme se ha podido advertir en los apartados anteriores, existe considerable incertidumbre en relación la naturaleza jurídica de los beneficios extralegales, porque los empleadores lo consideran como un beneficio no remunerativo y los trabajadores podrían considerarlo como remunerativo; motivo por el cual, no existe consenso sobre su carácter ni sobre la incidencia en los beneficios colaterales, los cuales han quedado en la realidad sin una respuesta uniforme y generan pronunciamientos judiciales, incluso, contradictorios.

A continuación, presentamos algunas posiciones de la doctrina respecto a su naturaleza. Por su parte, la Organización Internacional de Trabajo (OIT) señala que el tratamiento no solo difiere en relación a los empleadores, sino en relación al tratamiento legislativo que tenga cada país:

El contenido de estas prestaciones varía considerablemente de una empresa a la otra de la misma manera en que la legislación relativa a las prestaciones suplementarias varía de un país a otro. Si bien, en principio, la vivienda gratuita es suministrada a los trabajadores que deben vivir en las instalaciones en las que prestan sus servicios (por ejemplo, porteros, porteros de las escuelas, trabajadores de los hospitales, personal de los hoteles), las empresas ofrecen a menudo a alguno de sus empleados alojamiento gratuito o una reducción en el precio de los alquileres. En muchas empresas, las cantinas venden la comida a precios reducidos (subsidiados), mientras que en otras los trabajadores reciben vales o prestaciones para la comida. Muchas empresas poseen sus propios centros de vacaciones o de convalecencia que pueden ser utilizados por los trabajadores sin cargo o pagando una pequeña suma. (OIT - Organización Internacional del Trabajo, 2003, pág. 57)

La OIT nos brinda diversos ejemplos de *fringe benefits*, los cuales califica como prestaciones suplementarias, como la entrega de vivienda gratuita o arrendamiento a menor precio, venta de comida a precios subsidiados, entrega de vales, utilizaciones de centro de recreaciones. Asimismo, señala que el contenido varía no solo entre empresas sino en relación al tratamiento que cada país otorgue a las prestaciones suplementarias.

Por un lado, Magdalena Llompart, respecto a su naturaleza, señala que podrán ser percepciones extrasalariales o elementos salariales:

Normalmente, la doctrina alude a la posibilidad de otorgar a todos o a ciertos empleados de una compañía los denominados *fringe benefits* o *no wage benefits* – beneficios marginales, beneficios adicionales, ventajas accesorias o complementarias-, que constituyen prestaciones heterogéneas en metálico o en especie que, aun cuando procedan del empresario, no responden necesariamente de forma directa a la prestación de unos servicios laborales, pudiendo configurarse no sólo el elementos salariales sino también como percepciones extrasalariales. (Llompart Bennassar M. , 2007, págs. 219-2020)

Por otro lado, Toyama al momento de hacer referencia a los beneficios que estamos estudiando señala, en primer término, que no se trata de conceptos remunerativos, pero en estricto dependerá de la particularidad de cada beneficio para saber si estamos o no ante un concepto remunerativo:

(...) no estamos ante conceptos contraprestativos directos o indirectos, son bienes o servicios que tienen el trabajador derivados de la relación laboral, que les genera un incremento o una ventaja patrimonial y que, en virtud de la fórmula presuntiva de la remuneración de la LPCL, podrían ser considerados como remuneración pero, ciertamente, habría que individualizar el monto y no tratarse de prestaciones de recreo o asistencia – como el beneficio de un gimnasio – que se alejan de la condición remunerativa y más bien, de acuerdo con la regulación nacional, pueden tener el carácter de conceptos no remunerativos” (Toyama Miyagusuku, 2016)

Siguiendo la misma línea, esto es, que la naturaleza de cada beneficio debe ser analizado de acuerdo a cada particularidad, Castillo lo desarrolla y ejemplifica así:

Tenemos como ejemplo el alquiler de una vivienda, un seguro médico, los viajes de recreo, la mensualidad del club social, etc., en la medida

que no sean consideradas condiciones de trabajo. En estos casos, no nos encontramos ante conceptos contraprestativos, son bienes o servicios que se otorgan al trabajador derivados de la relación laboral, que podrían ser considerados como remunerativos; pero para poder determinar si son conceptos remunerativos o no, tendrán que finalmente tomarse en cuenta, las particularidades de cada concepto, así como las condiciones en las que fueron otorgados. (Castillo Guzmán, Demartini Rivera, Feria Valverde, & Romero Rodriguez, 2014, pág. 44)

Esta posición es la que consideramos válida; por lo que, el presente trabajo nos llevará a determinar las razones por las cuales tienen o no carácter contraprestativo los *fringe benefits*, de acuerdo a las particularidades de los beneficios que procederemos a analizar: asunción al impuesto a la renta, la entrega de vivienda, así como la entrega de vehículo y gasolina.

De acuerdo a lo que hemos desarrollado, es necesario verificar cómo se analiza la naturaleza remunerativa de beneficios otorgados a los trabajadores. Es así que verificaremos como es el tratamiento en el esquema español. El esquema español plantea, al igual que el sistema peruano, una regulación de lo que se considera como remuneración en la Ley del Estatuto de los Trabajadores (LET):

Artículo 26:

1. *Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales, por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”*

En palabras de Fernández Aviles, el legislador español estableció una definición omnicomprendiva del salario a efectos jurídico-laborales, donde se enlaza causalmente el salario con la efectiva prestación de servicios. (Avilés, 2001)

Ahora bien, el mismo artículo 26 de LET establece que no se considerará como salario:

Artículo 26. Del salario.

(...)

2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

3. Mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo

o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten. Igualmente se pactará el carácter consolidable o no de dichos complementos salariales, no teniendo el carácter de consolidables, salvo acuerdo en contrario, los que estén vinculados al puesto de trabajo o a la situación y resultados de la empresa.
(...)"

Respecto a esta exclusión, Llompart nos comenta que, si bien lo establecido en el artículo 26.2 del LET, sería una enumeración cerrada, pueden ser interpretados de manera amplia, tanto es así que los *fringe benefits* encajarían dentro de los denominados percepciones extrasalariales.

Por tanto, si bien existiría a partir del artículo 26.1 LET una presunción *iuris tantum* de que lo percibido por el trabajador deviene en remunerativo, podría quebrarse la presunción siempre que se logre encuadrar el beneficio dentro de las excepciones del artículo 26.2 del LET. Siendo ello así, la autora señala que debería verificarse que se encuentran dentro de las denominadas prestaciones extrasalariales:

“Cualquier atribución patrimonial percibida por el trabajador por la prestación de sus servicios constituye, por tanto, una percepción salarial. Esta configuración totalizadora de la noción del salario, o vis atractiva, ha estado en la base de una presunción iuris tantum relativa a la naturaleza salarial de toda percepción que recibe el trabajador del empresario. Para que una atribución quede extramuros de la presunción, por tanto, habrá que demostrar que su función específica responde primordialmente a la de alguna de las percepciones extrasalariales conocidas. De ahí la importancia de autonomía colectiva e individual a la hora de definir los conceptos salariales. (Llompart Bennassar M. , 2007, pág. 292)

Las percepciones extrasalariales vendrían a ser los conceptos entregados a los trabajadores que no se encuentren íntimamente ligados a la prestación de servicios:

“(...) percepciones extrasalariales son todas aquellas que no constituyen una contraprestación directa e inmediata a la realización de la actividad sino que se basan en un título jurídico diverso, fundamentalmente la compensación de ciertos datos, la indemnización de daños y perjuicios o la protección del trabajador frente determinadas situaciones” (Llompart Bennassar M. , 2007, pág. 218)

Por tanto, el analizar la naturaleza remunerativa tendría que verificarse la relación entre los cargos ostentados por los beneficiarios y cada *fringe benefit* en particular. Cabe

precisar que la relación laboral con trabajadores de alta dirección tiene su propia regulación. Respecto al tema que nos compete, Fernández señala que primaría lo regulado por la voluntad de las partes:

“(…) los derechos y obligaciones concernientes a la relación laboral del alto directivo “se regularán por la voluntad de las partes con sujeción a las normas de este Real Decreto y a las demás que sean de aplicación”, y añade que “las demás normas de la legislación común solo serán aplicables en los casos en que se produzca remisión expresa en este Real Decreto o así se haga constar expresamente en el contrato”. El artículo 3.3 DPAD, dispone que en lo no regulado o pactado “se estará a lo dispuesto en la legislación civil o mercantil y a sus principios generales””. (Fernandez Aviles, 2010, pág. 227)

Si bien, el acuerdo de las partes sobre la naturaleza de determinado beneficio no vendría a ser lo determinante (por ejemplo para eludir su verdadera naturaleza), se verifica que en caso el acuerdo se realice con altos directivos, en el esquema español, si primaría lo acordado entre las partes. Con lo cual, lo regulado por el trabajador y empleador coadyuva a verificar su naturaleza, sin que sea el único elemento a verificar.

“Ahora bien, aquellas percepciones que no respondan a esta finalidad compensatoria por gastos derivados de la prestación de servicios, esto es, que estén desvinculados de la actividad profesional, reportando una atribución patrimonial al propio trabajador, tendrían carácter salarial (en este sentido, Martínez Morano, 1994, págs. 311-312). A tal efecto, resulta irrelevante la calificación que las partes acuerden sobre la percepción en concreto, ejerciendo la noción de salario la presunción de que lo percibido por el alto directivo es salario, salvo que se acredite su encaje en alguna de las exclusiones.” (Fernandez Aviles, 2010, pág. 248)

Fernández señala, a su vez, que la estructura remunerativa o retributiva de los altos directivos estaría compuesta por cinco grupos y el autor señala como un grupo diferente al salario fijo, variable y los *fringe benefits*:

“La estructura retributiva de los altos directivos suele estructurarse, conforme a las prácticas profesionales habituales, en cinco grandes grupo de percepciones: el salario fijo en metálico, el salario variable en metálico, el salario en especie, los fringe benefits y otras partidas extraordinarias” (Fernandez Aviles, 2010, pág. 234)

Con lo cual, podríamos arribar a la conclusión que para poder considerar un *fringe benefit* como no remunerativo, tendría que encuadrar en las excepciones del 26.2 del

LET. Siendo ello así, de acuerdo a Mercader Uguina serían remunerativos, como complementos salariales, o podrían ser liberalidades:

“Ante la indeterminación conceptual señalada, los fringe benefits no pueden identificarse con las retribuciones en especies, puesto que aquellos admiten la existencia de beneficios dinerarios. Tampoco pueden considerarse liberalidades del empresario, puesto que suelen incluirse en la retribución global del trabajo, aunque, en ocasiones, podrán adoptar aquella naturaleza. Son, pues, contraprestaciones o utilidades, dinerarias o en especie, por la prestación de servicios por cuenta ajena, de carácter indirecto, y al margen de la retribución estricta del trabajo realizado. Así, los mismos pueden configurar bien como complementos salariales, bien como liberalidades empresariales de carácter extrasalarial.” (Mercader Uguina, 2004, pág. 107)

Ahora bien, para poder evaluar si los conceptos tienen o no carácter remunerativo dentro de nuestro ordenamiento, analizando si los parámetros utilizados en el ordenamiento español tendrán la misma relevancia que para el nuestro, debemos comenzar verificando qué se entiende como remuneración y cómo se puede determinar el carácter remunerativo de determinados beneficios laborales de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico.

1.7. NORMATIVA TRANSVERSAL APLICABLE

Para poder determinar si los *fringe benefits* tienen o no naturaleza remunerativa, es necesario que precisemos que se entiende como remuneración.

La primera aproximación de remuneración la podemos extraer de lo establecido en el Convenio N° 95 relativo a la protección del salario de la Organización Internacional del Trabajo del año 1949. En el artículo 1° de indica lo que el convenio entiende por salario:

“Artículo 1.-

*A los efectos del presente Convenio, 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.**”*

Como se advierte, para la OIT, el salario o remuneración es la ganancia percibida que pueda valorarse en efectivo, fijada por acuerdo o por cada ordenamiento nacional que se entregue por el trabajo realizado o por el que vaya a realizar. Ahora bien, en nuestra actual Constitución, el artículo 24° establece el derecho del trabajador a una remuneración equitativa y suficiente:

“Artículo 24.

El trabajador tiene derecho a una remuneración equitativa y suficiente, que procure, para él y su familia, el bienestar material y espiritual.

El pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquiera otra obligación del empleador.

Las remuneraciones mínimas se regulan por el Estado con participación de las organizaciones representativas de los trabajadores y de los empleadores.”

Al igual que en la Constitución de 1979 en la cual se indicaba que “*el trabajador tiene derecho a una remuneración justa*” se deja en manos del legislador establecer qué se entiende como remuneración, más allá de variar las características que debe tener el salario; no obstante en ambas Constituciones se utilizan características o adjetivos que con son considerados como inciertos y vagos⁹. Por lo que, corresponde verificar en normativas infraconstitucionales la definición de remuneración que servirá como primer punto de análisis para nuestra investigación.

El Decreto Supremo N° 003-97-TR Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, establece en el artículo 4° que se presume la existencia de una relación laboral en toda prestación de servicios remunerados y en el artículo 6° de indica qué constituye remuneración:

"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

⁹ ZAVALA COSTA, Jaime. Remuneraciones y Jornada de Trabajo. En: Revista Asesoría Laboral, año IV, N° 37, 1994,

para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto.”

El artículo mencionado podría introducirnos a lo que nuestro ordenamiento pretende considerar como remuneración. Al igual que la OIT, la remuneración es lo percibido por el trabajador por sus servicios, entonces verificamos que el salario necesariamente tiene que otorgarse como consecuencia de la labor realizada – o por realizarse. El artículo 6° de la LPCL permite también que esta remuneración pueda entregarse en dinero o especie. Precisamos que esta remuneración en especie se encuentra limitada.

Nótese que existe un elemento adicional para que pueda considerarse como remuneración, la libre disposición. Asimismo, doctrinalmente es aceptado que, se entiende como remuneración los conceptos que percibe el trabajador que supongan una ventaja económica.

Lo regulado por la LPCL debe ser leído, de manera conjunta con lo regulado en el artículo 10° del Decreto Supremo N° 001-96-TR - Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo:

“Artículo 10

El concepto de remuneración definido por los artículos 30 y 40 de la Ley, es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas”

De la lectura de las normas señaladas se verifica que *“nuestro ordenamiento no cuenta un definición clara sino que puede considerarse que se tiene una definición genérica, abierta y amplia sobre los alcances del concepto remunerativo, lo cual es usual en los países de América Latina”* en palabras de Toyama Miyagusuku. (Toyama 2004: 48).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el expediente N° 0020-2012-PI, Pleno Jurisdiccional de fecha 16 de abril de 2014, ha señalado sobre la remuneración lo siguiente:

"El derecho a la remuneración, que fluye del principio de que nadie está obligado a prestar trabajo sin retribución o sin su libre consentimiento, constituye una contraprestación por los servicios del trabajador; es de libre disposición por parte de este último; tiene carácter alimentario y su pago tiene prioridad sobre cualquier otra

obligación del empleador (artículos 23 in fine y segundo párrafo del artículo 24 de la Constitución). La remuneración también implica una modelo de competitividad, en tanto se manifiesta como un incentivo para atraer y retener personal idóneo (...)

“comprende el salario o sueldo ordinario, básico o mínimo, y cualquier otro emolumento en dinero o en especie pagados por el empleador, directa o indirectamente, al trabajador, en concepto del empleo de este último, reflejando una concepción totalizadora de la remuneración establecido en la Constitución” (Tribunal Constitucional 2012: 13.-14.)

Ante dicha ambigüedad, al momento de verificar cada *fringe benefits*, no sólo se evaluará a la luz del ordenamiento jurídico y lo que la doctrina entiende por remuneración, sino también en razón de las características de cada beneficio, que cumplirán un rol importante ante la regulación genérica existente.

Presunción de “salariedad”

Ahora bien, es necesario mencionar que de acuerdo a la regulación que tenemos actualmente, establecida en el artículo 6° de la LPCL, se partiría de una presunción de salariedad de los conceptos que percibe el trabajador como consecuencia de la prestación de servicios.

Con lo cual, en aplicación al principio de salariedad, todo concepto recibido por los trabajadores sería remunerativo, salvo acreditación en contrario. Dicha acreditación en contrario, para Ackerman correspondería a establecer, por ejemplo, que el pago sea imputable a un título distinto:

“Y así como toda prestación de contenido económico que reciba el trabajador como contraprestación de su trabajo es calificable como salario, toda prestación económica que entregue el empleador en el marco del contrato de trabajo, no imputable a un título distinto se presume (*iuris tantum*) retributiva de su trabajo y, por ende, con carácter de salario” (Ackerman, 2008, pág. 162)

En nuestro ordenamiento se tendría que acreditar que el beneficio entregado se encontraría dentro de los supuestos establecidos en el artículo 19° o 20° de la Ley de CTS.

Por su parte, Pizarro Díaz precisa que la presunción de salariedad se aplicaría, aun cuando no hay positivización de dicho principio en nuestro ordenamiento, cuando después que se verifique que las partes no han acordado la naturaleza de la misma o cuando existan discrepancias sobre su naturaleza:

“aun cuando las normas no contienen una presunción de salariedad, la calificación de la remuneración como prestación principal dentro del contrato de trabajo trae como consecuencia que todas aquellas prestaciones percibidas por el trabajador que no hayan sido declaradas como accesorias deban reputarse remunerativas y que lo mismo ocurra cuando exista discrepancias en la calificación. Por ende, será esta la noción de presunción de salariedad, carácter omnicomprendido de la remuneración o *vis atractiva* del salario que adoptaremos”

Si bien Pizarro Díaz señala dos supuestos en los cuales se aplicaría el principio de salariedad, consideramos que - en realidad - podría englobarse en un solo supuesto, si después de analizarse cada elemento esencial o característico para considerar un concepto remunerativo, aun persista discrepancia, se reputará como remunerativo.

Por nuestra parte, consideramos que el principio de salariedad no debería aplicarse de manera inmediata a todo concepto percibido por parte de los trabajadores, sino que el mismo sólo corresponderá si, después de haber realizado el análisis exhaustivo para determinar si el beneficio tiene o no carácter remunerativo y aun así existan dudas sobre la naturaleza jurídica, en aplicación del principio deberá ser considerado como remunerativo. Nótese que no se inicia, por tanto, asumiendo que todo concepto es remunerativo, sino que corresponde que cada beneficio pase por el análisis correspondiente.

Condición de Trabajo:

Respecto a la condición de trabajo, dentro de nuestro ordenamiento, de manera específica el artículo 19° inciso i) del TUO de la Ley de CTS señala que las condiciones de trabajo no son remuneración.

Las condiciones de trabajo, en palabras de Toyama Miyagusuku, “*son todas aquellas prestaciones que debe brindar el empleador para que el trabajador pueda laborar de manera adecuada. Todos los gastos, condiciones, prestaciones, bienes y servicios, que debe proporcionar el empleador para que el trabajador cumpla con su prestación ingresan dentro de esta categoría de condiciones de trabajo*” (2015: 294); y, por ende,

“no califican como conceptos remunerativos y de acuerdo con la legislación tributaria tampoco son rentas de quinta categoría de cargo de los trabajadores” (2015: 292).

El mismo autor, señala que se entiende como condición de trabajo a lo siguiente:

“El empleador debe brindar al trabajador todas las prestaciones y condiciones que requiere para que el servicio se ejecute de manera adecuada, dado que el trabajador solamente debe poner a disposición del trabajador sus servicios o actividad; inclusive, si las condiciones de trabajo que se brindan por el empleador no permiten una completa prestación de servicios subordinados y remunerados, no debería imputarse responsabilidad al trabajador, salvo supuestos de mala fe del trabajador” (2008:224)

Por su parte Elmer Arce sobre las condiciones de trabajo indica lo siguiente:

“El elemento de ajenidad del contrato de trabajo (que permite que el trabajador preste su labor para un tercero), excluye al trabajador de cualquier gasto referido al cumplimiento de su prestación laboral. El responsable es el empresario. Queda claro, por tanto, que las condiciones de trabajo no generan ventaja patrimonial para el trabajador, ya que sólo se reembolsan los gastos necesarios para el trabajo (Arce 2008:345-346).

En la misma línea, Mónica Pizarro señala que:

Las condiciones de trabajo pueden ser definidas como aquellas percepciones económicas, otorgadas tanto en dinero como en especie a los trabajadores, cuyo abono se halle vinculado directamente con necesidades del trabajo o intereses empresariales que no tiene por qué soportar el trabajador.
(...) las condiciones de trabajo no deben constituir beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; siendo esta última característica utilizada reiteradamente por la jurisprudencia para distinguir a las condiciones de trabajo de la remuneración. (Pizarro 2006:85-86).

En un mismo sentido, Pizarro Díaz nos señala que *“la vinculación de las condiciones de trabajo con las necesidades del servicio o con los intereses empresariales puede deberse tanto a que dichas condiciones sean necesarias para la prestación del servicio como que las mismas faciliten la labor del trabajador”* (2006: 84). Esta misma autora nos expone, en relación a las condiciones de trabajo, el siguiente ejemplo:

“en el caso de un trabajador administrativo, es posible que el empleador, con el objeto de brindar una determinada imagen corporativa, le otorgue un uniforme con el cual deberá llevar a cabo su prestación. Según es señalado expresamente por la norma este uniforme deberá ser considerado una condición de trabajo” (2006: 88).

A partir de definiciones mencionadas por los autores citados, podemos concluir que se entiende como condición de trabajo toda entrega por parte del empleador a favor del trabajador de las herramientas o las condiciones necesarias para la ejecución de su labor. Sin la entrega de los mismos, el trabajador no podría realizar la labor encomendada. Pero además, debe verificarse que la entrega “*no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador*”, conforme se encuentra regulado en el artículo 19° de la Ley de CTS.

Finalmente, respecto a la normativa aplicable transversalmente a todo *fringe benefit*, es importante mencionar que a la fecha los empleadores se encuentran obligados a informar a todos sus trabajadores de la política salarial del centro de trabajo, en razón de lo establecido en la segunda disposición complementaria de la Ley N° 30709, Ley que prohíbe la discriminación remunerativa entre varones y mujeres:

Artículo 2.- Se entiende por discriminación, la anulación o alteración de la igualdad de oportunidades o de trato, en los requerimientos de personal, a los requisitos para acceder a centros de educación, formación técnica y profesional, que impliquen un trato diferenciado basado en motivos de raza, sexo, religión, opinión, origen social, condición económica, estado civil, edad o de cualquier índole. Los empleadores están obligados a informar a sus trabajadores la política salarial del centro de trabajo. Se considera práctica discriminatoria brindar un trato salarial distinto a hombres y mujeres que cumplan los mismos requisitos de acceso al empleo y desempeñen las mismas labores.

Mencionamos ello, toda vez que al momento de verificar en cada caso quienes son los beneficiarios de los *fringe benefits*, se podrá acudir a la política salarial, la cual es definida por el reglamento de la ley en mención¹⁰, como “*Conjunto de criterios y directrices establecidos por el empleador para la gestión, fijación o reajuste de los diferentes esquemas de remuneración de los trabajadores.*”

De acuerdo a todo el marco normativo detallado, se procederá a analizar tres *fringe benefits*. Se precisa que el resultado de nuestra investigación será relevante porque, de determinarse como remuneración, podría generar la disminución en la entrega al convertirse en más onerosos para los empleadores, cuya finalidad en su origen fue precisamente un ajuste a la estructura salarial otorgando estos beneficios y no

¹⁰ Artículo 2° del Reglamento de la Ley N° 30709, Ley que prohíbe la discriminación remunerativa entre varones y mujeres – D.S. 002-2018-TR.

aumentando de manera directa la remuneración básica. A su vez, el hecho que se conviertan en más onerosos conllevaría a que los empleadores supriman la entrega de los *fringe benefits* de manera radical y/o paulatina, situación que implicaría un perjuicio económico hacia los trabajadores superior al perjuicio que se les estaría ocasionando al considerarse como conceptos con carácter no remunerativo.



CAPÍTULO II

CLASES DE FRINGE BENEFITS A ANALIZAR:

Conforme hemos mencionado en el primer capítulo, existen diversos *fringe benefits*; sin embargo, en el presente trabajo se ha optado por evaluar de manera pormenorizada solo algunos de ellos: la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador, la entrega de vivienda a cargo del empleador y la entrega de vehículo y gasolina. Se ha considerado dichos beneficios porque su entrega no solo deviene en frecuente, sino que ha merecido pronunciamientos contradictorios entre sí. Con lo cual, no existe una posición pacífica sobre su naturaleza.

2.1 LA ASUNCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

2.1.1 Particularidades y finalidad de su entrega:

Antes de identificar las particularidades del presente beneficio, es importante identificar algunos aspectos que ayudarán a verificar en qué consiste este *fringe benefit*.

En primer lugar, debemos identificar que es el impuesto a la renta y renta de trabajo. El impuesto a la renta, es un “*tributo creado por el Estado Peruano con la finalidad de proveer de recursos económicos al Estado para que éste pueda financiar la atención de los servicios públicos más elementales de la nación*” (Villegas: 2015: pág. 3).

Con lo cual, el impuesto a la renta grava la renta generada por de diversas fuentes, es así que el artículo 1° de la Ley al Impuesto a la renta, respecto al ámbito de aplicación de este impuesto, señala lo siguiente:

Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
 - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

El tributo convierte en contribuyente a toda persona natural o persona jurídica u otro ente que haya percibido una renta, entendida como manifestación de riqueza, generando una obligación de pago equivalente a un porcentaje de lo percibido. Como la renta puede provenir de distintas fuentes, en el presente trabajo solo corresponde verificar la renta generada por el trabajo. Es así como, se consideran rentas vinculadas al trabajo, las siguientes:

“(…) las rentas del trabajo están compuestas por rentas de cuarta y quinta categoría. Las rentas de cuarta categoría son aquellas que se obtienen por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, 8 y por el desempeño de funciones de director de empresas, por el desempeño de funciones de regidor municipal o consejero regional por las cuales se perciban dietas y otras que se contemplan en la LIR. Las rentas de quinta categoría son aquellas que se obtienen como retribución al trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos los cargos públicos, ya sean electivos o no. Además, incluye las rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, participaciones de trabajadores, ingresos provenientes de cooperativas de trabajo (percibidas por los socios) y otras contempladas en la LIR” (Lahura 2016: 6).

Ahora bien, encontrándonos dentro de las relaciones laborales, corresponde circunscribirse a las rentas denominadas de quinta categoría. Siendo ello así, para nuestro estudio debemos resaltar que el trabajador, al haber percibido o generado renta, de quinta categoría, es un contribuyente obligado al pago del impuesto correspondiente. Entonces, todo trabajador dependiente se encuentra dentro de la categoría de pago de quinta categoría.

Cabe precisar que, de acuerdo a lo señalado en el artículo 67° de la Ley de Impuesto a la Renta¹¹, quienes se encuentren bajo la categoría de agentes de retención están

¹¹ **Art.67.-** Están obligados a pagar el impuesto con los recursos que administren o dispongan y cumplir las demás obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones de esta ley corresponden a los contribuyentes, las personas que a continuación se enumeran
(...)

obligados a pagar dicho impuesto. En ese sentido, los empleadores son considerados, de acuerdo al Art. 71 de la Ley del Impuesto a la Renta¹², como agentes de retención y tienen la obligación de retener el monto correspondiente al impuesto a la renta de quinta categoría. Se indica la obligación de retener, toda vez que el contribuyente es el trabajador y el monto dinerario que egresa es de propiedad del trabajador. Es necesario precisar que el porcentaje de pago varía de acuerdo al monto total percibido como renta. Por tanto, el contribuyente obligado a realizar el pago al fisco viene a ser el trabajador.

Siendo ello así, uno de los principales tributos que tiene origen en la relación laboral y cuya fiscalización se encuentra a cargo de la SUNAT es el impuesto a la renta de quinta categoría. Este tributo, como se ha mencionado, grava aquellos ingresos que se obtienen producto de la prestación de servicios subordinados, siendo el principal ingreso la remuneración. Esto porque, al ser la renta una ganancia que ha percibido el trabajador, se entiende que sobre dicho monto debe calcularse el porcentaje a tributar.

Las rentas de quinta categoría se imputan bajo el criterio de lo percibido, es decir, se entiende que la renta ha sido obtenida cuando se encuentra a disposición del beneficiario, aun cuando esto no las haya cobrado en efectivo o en especie.

En ese escenario, hablaremos del *fringe benefit de* “asunción al impuesto a la renta” cuando el tributo es pagado directamente por el empleador, no como agente de retención, sino que el empleador no retiene suma alguna al trabajador; no obstante, procede con el pago. En otras palabras, el dinero que se entrega al fisco por lo percibido por el trabajador, en realidad corresponde a un desembolso del empleador.

Con lo cual, se analizará si la asunción del impuesto a la renta corresponde a un concepto remunerativo o no remunerativo. No sin antes, verificar la normativa vigente y la posición tanto en sede administrativa como judicial.

2.1.2 Normativa aplicable:

g) Los agentes de retención

¹² **Art 71.-** Son agentes de retención:

a. *Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de:*

i) *Segunda categoría;* y ii) **Quinta categoría.**

(...)

Respecto a la normativa laboral, debe considerarse lo desarrollado en el capítulo I, punto 7 sobre la “*NORMATIVA TRANSVERSAL APLICABLE*”¹³

Respecto al ámbito tributario es necesario indicar que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, establece en el artículo 47º, lo siguiente:

“Artículo 47.- El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.

El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta”

Asimismo, mediante el Decreto Supremo N° 112-2002-EF se precisaron los montos considerados como rentas gravables o ingresos para efecto de lo dispuesto en los artículos 33º y 34º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

“Artículo Único.- Precísase que se considera renta gravable o ingreso para efecto de lo dispuesto en los Artículos 33 y 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y otras normas tributarias, el monto que el empleador o usuario del servicio, según sea el caso, asuma por los impuestos y contribuciones que corresponden, en calidad de contribuyentes, a los sujetos perceptores de rentas de cuarta y/o quinta categoría. Dicho monto, para efectos tributarios, deberá añadirse a la remuneración o retribución correspondiente.”

Como un elemento adicional a considerar, debemos señalar que esta asunción del impuesto a la renta no es deducible como gasto para el empleador, lo que no sucede en el caso de la remuneración de los trabajadores y beneficios sociales. Para lo cual, es pertinente señalar qué se entiende como gasto deducible. Un gasto deducible corresponde a una facultad del empleador (o generador de renta) de deducir algunos montos irrogados para la percepción de renta de tercera categoría y así, el monto a tributar por la renta generada es menor. Este hecho es explicado por Ramos Bueno de la siguiente manera:

¹³ Página 28.

(...) para establecer la renta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. En otras palabras, todo gasto o costo que se deduzca de la renta bruta de tercera categoría debe ser necesario para producir la renta gravada o para mantener la fuente productora de ésta.

(...)

Siendo el trabajo una fuente generadora de rentas, es lógico que los gastos incurridos por concepto de remuneraciones y pagos al personal de una empresa sean perfectamente deducible de la renta bruta para determinar la renta neta de tercera categoría” (Bueno Tizón 2006: 67).

Dicha lógica es extraída de lo regulado en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, de manera específica del inciso I), donde se indica que las remuneraciones de los trabajadores constituyen un gasto:

Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los **gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

I) Los 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. 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. La parte de los costos o gastos a que se refiere este inciso y que es retenida para efectos del pago de aportes previsionales podrá deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando haya sido pagada al respectivo sistema previsional dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.¹⁴

Entonces, si bien el ámbito tributario no determina lo que se entiende como remuneración, lo cierto es que al momento de resolver las controversias referentes a su especialidad, existen dos categorías que inciden en el análisis: si el impuesto a la renta asumido por el empleador es mayor renta o es base imponible de otros tributos (entiéndase como por su calidad de mayor ingreso, ventaja patrimonial o mayor remuneración) y si el monto asumido por el empleador, por dicho concepto, es gasto. Se advierte que si no es gasto deducible, lo estaría excluyendo del inciso I) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no sería una retribución para

¹⁴ Segundo párrafo del literal I) incorporado por el artículo 6 de la Ley N.° 29903, publicada el 19.7.2012.

dicho impuesto, sin embargo verificaremos que la autoridad administrativa analiza este concepto al momento de determinar si es base imponible de otros tributos.

Tomando en cuenta lo mencionado, en el siguiente acápite, procederemos a señalar los criterios que se tienen tanto en sede administrativa como en sede judicial respecto a la asunción del impuesto a la renta.

2.1.3 Criterios en sede administrativa: SUNAT Y EL TRIBUNAL FISCAL:

La asunción por parte del empleador del pago del impuesto a la renta, que se encuentra a cargo del trabajador, es un supuesto que ha sido materia de análisis por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).

La SUNAT emitió el INFORME N° 016-2002-SUNAT/K00000¹⁵, de fecha 22 de enero del 2002, el cual fue ratificado por la Resolución N° 6203-3-2002, de fecha 25 de octubre de 2002, donde se evalúa si el impuesto a la renta asumido por el empleador constituye base de cálculo para contribuciones sociales como lo son: Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) y el aporte al seguro social (EsSalud).

En dicho análisis, si bien no constituye una evaluación dentro de los parámetros del ámbito del derecho laboral, se pronuncia sobre si los montos asumidos por el empleador (en este caso la renta) debe añadirse al monto considerado como remuneración o retribución del trabajador.

En dicho escenario, se establece lo siguiente:

“Como puede apreciarse, la norma glosada se limita a aclarar que si los tributos a los que se encuentran afectos los trabajadores por la prestación de sus servicios en forma dependiente o independiente son asumidos por el empleador o usuario del servicio -el cual no tiene la calidad de contribuyente respecto de estos tributos- **el monto de los mismos forma parte de la remuneración o retribución por dichos servicios.**”

¹⁵ Boletín Jurisprudencia Fiscal.
Segundo semestre 2002.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0162002.htm>. Consultado el 05 de junio de 2019.

Lo antes afirmado resulta evidente, toda vez que si un sujeto distinto al contribuyente de tales tributos asume el pago de los mismos, lo que en buena cuenta está haciendo es otorgar un mayor ingreso al referido contribuyente.” (SUNAT: 2002)

Conforme se ha mencionado, si bien la evaluación no tiene como finalidad determinar expresamente el carácter remunerativo o no de la asunción al impuesto a la renta, la SUNAT afirma que dicho monto “forma parte de la remuneración o retribución”. Incluso, el ente fiscalizador afirma que es evidente por cuanto devendría en un mayor ingreso para el contribuyente. Con lo cual, los elementos determinantes son dos: que formen parte de la remuneración y que constituya mayor ingreso.

Este criterio fue ratificado mediante resolución N° 06203-3-2002 emitido por el Tribunal Fiscal, en razón del expediente N° 3184-01. En esta resolución se advirtió, nuevamente, que las conclusiones a las que se arribó se derivan de un análisis de categorías jurídicas del ámbito laboral. Por ejemplo, se incluye un análisis sobre la libre disponibilidad que se desarrolla de la siguiente manera:

Que consecuentemente, el Impuesto a la Renta de quinta categoría, que es asumido por el empleador, **constituye un mayor ingreso para sus trabajadores**, que en tanto sea de su libre disposición, formará parte de la remuneración afecta a las Contribuciones a ESSALUD, conforme a las normas antes glosadas;

Que según se ha recogido en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como la Resolución N° 665-2-2001 de fecha 31 de mayo de 2001, **no son de libre disposición de los trabajadores, aquéllas sumas que se encuentran destinadas a un fin específico, y sobre el cual, éstos deban rendirle cuenta a su empleador;**

Que el criterio antes expuesto debe ser entendido dentro del marco de la relación laboral existente entre empleador y trabajador, en virtud de la cual, se establece el destino de las sumas, que de ser el caso, deban ser entregadas al trabajador, no siendo ello aplicable al caso de autos, en el que si bien el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría asumido por el empleador se encuentra destinado a un fin específico, el mismo se deriva de una relación de naturaleza tributaria en la que el trabajador ostenta la calidad de contribuyente del impuesto, y en el que el empleador actúa como un agente de retención. (Tribunal Fiscal 2002: 2)

En esta resolución se reitera que la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador vendría a ser un mayor ingreso del trabajador; no obstante, incluye

expresamente que ello (la existencia de un mayor ingreso) ocurrirá siempre que sea de su libre disposición. Posteriormente, desarrolla lo que se entiende por “libre disposición” indicando que no tendrá dicha característica cuando sea destinado a un fin específico y que no deba rendir cuenta al empleador.

Notaremos que, bajo ese marco de análisis, la asunción al impuesto a la renta no podría considerarse mayor ingreso porque el beneficio adicional sí es destinado a un fin específico y el trabajador, no rinde cuentas al empleador. Con lo cual, de acuerdo a ese análisis, no existiría libre disposición de la asunción del impuesto a la renta. A pesar de ello, el Tribunal Fiscal esclarece que los criterios mencionados (libre disponibilidad y rendición de cuenta) corresponden al ámbito laboral que no es aplicable al caso que analiza, por cuanto sí tiene un fin específico, pero se deriva de una relación de naturaleza tributaria.

Entonces, tanto en primera instancia (SUNAT), como el Tribunal Fiscal, coinciden en que será mayor ingreso (mayor monto percibido por parte del trabajador), cuando el beneficio forme parte de su remuneración, esto es constituya un mayor ingreso y exista libre disponibilidad. Sin embargo, considera que la relación laboral es independiente de la relación tributaria existente entre el trabajador y el empleador.

Si bien concordamos con el Tribunal Fiscal al momento de indicar que el pago del impuesto a la renta, y de manera específica a la asunción de la renta por parte del empleador, se deriva de una relación de naturaleza tributaria, ello no conlleva de manera inmediata que sea independiente o no vinculada a la relación laboral. Toda vez que, si la SUNAT considera determinado concepto como “mayor remuneración” y, por tanto, base de cálculo para beneficios colaterales, consideramos que ello debería ir de la mano a un análisis del ámbito laboral porque lo ideal sería que para el ámbito laboral sea un concepto no remunerativo y que para la SUNAT, no sea parte de la remuneración y, con lo cual, no sea mayor renta.

Aunado a ello, si bien señala que se debe analizar si el beneficio forma parte de la remuneración, además de verificarse si es mayor ingreso, discrepamos también de lo referido por el Tribunal Fiscal al dejar entre ver que, para el análisis dentro del ámbito laboral, sólo correspondería evaluar la libre disponibilidad y la rendición de cuentas al empleador. Conforme desarrollaremos más adelante, el evaluar si este *fringe benefit* es o no remunerativo, abarca un análisis de diversos elementos.

Respecto al caso mencionado, rescatamos que en sede administrativa, se verificará la existencia de mayor ingreso. Si bien señala que se debe analizar, también, si es parte de su remuneración, dicho análisis no se concreta en las resoluciones. En ese contexto, concluye que el impuesto a la renta sí constituye mayor ingreso, por lo que debe considerarse como base cálculo.

En un criterio posterior, la SUNAT mediante el Informe N° 012-2010 SUNAT/2B000, del 22 de enero del 2010, precisa que el impuesto asumido por el empleador no puede ser considerado como mayor renta.

Es necesario mencionar que el informe se emitió ante la consulta de si el impuesto a la renta asumido por el empleador se considera afecto al sistema privado de pensiones, por analogía al sistema nacional de pensiones.

La SUNAT resalta que su razonamiento es netamente para un criterio tributario. Es así que, trae a colación lo regulado en el artículo 47° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual establece de manera expresa que el impuesto asumido de un tercero no es deducible como gasto y tampoco es considerado como mayor renta.

Sin perjuicio de lo anterior, y desde el punto de vista estrictamente tributario, 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 una mayor renta del perceptor de la renta** (SUNAT 2010: 2).

Si bien es cierto, la finalidad de dicha norma correspondería a no generar una retención circular, existe un elemento que sería discordante. El empleador quien asume el impuesto a la renta no podrá deducirlo en atención a la norma mencionada; no obstante, en caso se le otorgue carácter remunerativo, en sede tributaria puede considerarse parte de su remuneración y por tanto, podía amparar la deducibilidad en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Nótese que estaríamos ante dos determinaciones por parte de la SUNAT, primero que la renta asumida por el empleador no podría ser deducida de la renta bruta (como gasto a deducir de su impuesto de tercera categoría) y por otro lado, que en caso sea parte de la remuneración del trabajador, por aplicación del principio de causalidad sí podría ser deducido al entenderse que es mayor renta.

No obstante lo mencionado, en la misma resolución se indica que la asunción al impuesto a la renta sí será base de cálculo, como base imponible de las aportaciones al sistema nacional de pensiones.

El impuesto a la Renta de quinta categoría asumido por el empleador **forma parte de la base imponible** sobre la cual se efectúa el cálculo de las aportaciones al Sistema Nacional de pensiones. (SUNAT 2010: 3)

Si bien nos encontramos ante resoluciones cuya finalidad primordial es establecer si determinado concepto se considerará base imponible a efectos de otros aportes, pensamos que desde una óptica de la existencia de un solo ordenamiento jurídico, debería existir un criterio uniforme en ambos ámbitos, tributario y laboral. Pero lo cierto es que, de acuerdo a la norma tributaria, cada impuesto es independiente y tiene sus propios requisitos, con lo cual no se vinculan entre sí salvo previsión expresa de la norma. Por lo tanto, tributariamente podemos estar frente a conceptos que no son mayor renta y por otro lado sí son base de cálculo para otros conceptos, como el caso del presente beneficio adicional.

Ahora bien, la administración tributaria, a través del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02098-4-2010, del 26 de febrero del 2010 emitida en el mismo año del informe mencionado en el párrafo anterior, señala que la asunción del impuesto a la renta sí corresponde o implica un incremento de la remuneración. Incluso precisa que es por la prestación de los servicios del trabajador y que es de su libre disposición; motivo por el cual, es base imponible de los tributos materia de análisis:

El pago del monto de la retención del referido impuesto (a la renta de quinta categoría), así como el aporte obligatorio a la AFP, que eran de cargo de los trabajadores, (...) lo que ha implicado un **incremento en la remuneración** de estos por la prestación de sus servicios en relación de dependencia y que es de su libre disponibilidad, por lo que dicho incremento está comprendido dentro de la **base imponible de los tributos.** (Tribunal Fiscal 2010: 8)

Conforme se verifica, en ambos casos se establece que es base imponible. En la resolución anterior no era considerado como mayor renta en base a lo regulado en el artículo 47° de la LIR, en cambio el Tribunal Fiscal expresamente señala que constituye un incremento a la remuneración y base imponible.

Lo que podemos advertir, como ya lo hemos señalado, es que para la autoridad tributaria, la asunción del impuesto a la renta sí sería considerada como parte de la

remuneración del trabajador, no obstante existe una previsión específica para no considerarlo como mayor renta, a pesar de que sí mayor ingreso o mayor remuneración y con ello es considerando como base imponible de otros tributos.

Respecto a manera específica al análisis sobre si es parte de la remuneración, rescatamos que, aunque no se analice a profundidad, en sede administrativa utilizan algunos criterios que consideramos importantes: si es mayor ingreso y si es de libre disposición del trabajador.

2.1.4 Criterios jurisprudenciales:

La Corte Suprema, de manera específica las Salas de Derecho Constitucional Social, ha emitido sentencias casatorias con pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, respecto de si la asunción al impuesto a la renta es mayor remuneración o no.

En la Casación Laboral N° 3182-2011 Lima de fecha 25 de julio del 2012¹⁶, en la cual se analizaba si el impuesto a la renta asumido por la empresa Scotiabank de un gerente, tenía o no el carácter remunerativo, se determinó que sí tenía carácter contraprestativo:

Décimo cuarto.- (...) el concepto “impuesto a la renta” fue otorgado al actor como consecuencia del cargo que éste desempeñaba dentro de la organización del Banco, esto es, en su condición de Funcionario (Gerente), y por tanto en ello radica el carácter contraprestativo de este beneficios económico. (Poder Judicial: 2011)

No escapará de nuestro análisis la forma a través de la cual el Colegiado formula el planteamiento en el considerando transcrito. Así, el Colegiado Supremo indica que este *fringe benefit* fue entregado como consecuencia del cargo de la parte demandante, el cual ocupó el puesto de Gerente; como consecuencia de ello, determina (*casi de manera inmediata por lo menos en dicho considerando*) que el beneficio tiene carácter contraprestativo.

Si bien la Corte Suprema no hace la distinción, parecería que el cargo del demandante fue lo determinante para considerar que el beneficio es contraprestativo, análisis del que discreparíamos porque supondría que todo lo percibido por el personal de dirección es en función de su cargo y, por ello, sería remunerativo.

¹⁶ Conformada por los magistrados Acevedo Medina, Chumpitaz Rivera, Yrribarren Fallaque y Chaves Zapater.

Esa posibilidad, vendría a ser la única vinculación posible entre el cargo y un concepto remunerativo, porque en realidad cada concepto puede ser remunerativo o no, independientemente del cargo que ocupe el beneficiario. Con lo cual, no debería ser determinante, que el beneficiario haya sido un gerente.

Sin embargo, el razonamiento de la Corte Suprema en realidad se entiende a partir de lo señalado en el considerando décimo tercero, en el cual establece los criterios que considera necesarios a verificar para determinar un pago como contraprestativo:

Décimo Tercero: Que del concepto de remuneración contenido en ambas citas legales, se advierten como elementos que la identifican, su carácter contraprestativo, al ser percibida por el trabajador como consecuencia de la puesta a disposición de su fuerza de trabajo, el de constituir una ventaja patrimonial, al incrementar directa o indirectamente el patrimonio del trabajador, y el de ser de libre disponibilidad para el trabajador. (Poder Judicial: 2011)

En primer término, la Sala Suprema afirmó que la regulación nacional, sobre lo que se considera remuneración, asumiría la teoría de la remuneración como contraprestación a la disponibilidad del trabajador. Discrepamos con dicha premisa, porque consideramos que no se puede afirmar que nuestro ordenamiento jurídico laboral haya asumido dicha teoría u otra (en todo caso esa sería la posición que asumiría la Corte Suprema o dicho colegiado en particular). No obstante, se verifica que el análisis de lo que se considera remuneración se dilucidará de acuerdo a qué teoría contraprestativa se asuma.

Entonces, resulta erróneo señalar que los artículos 19°, 20° del D.L. 650 y el artículo 9° del TUO del D.S. 001-97-TR siguen la teoría de la contraprestatividad como consecuencia de la puesta a disposición de la fuerza de trabajo. No obstante, si coincidimos con la Corte Suprema en que corresponde analizar si la entrega supone una ventaja patrimonial y si es de libre disposición del trabajador.

Ahora bien, en la misma sentencia casatoria se establece que este beneficio constituye una ventaja patrimonial para el trabajador y que era de su libre disposición, por cuanto se encontraba dentro de la estructura remunerativa pactada mediante contrato:

Décimo sexto.- Que, finalmente en cuanto a la libre disponibilidad del concepto "Impuesto a la Renta", no cabe duda que aún, cuando dicho rubro no fue percibido directamente por el demandante, sin embargo, tal y como lo concluyó la Sentencia de Vista, este fue incluido dentro de la estructura remunerativa pactada con el trabajador, y por tanto al ser

direccionado al Banco Wiese para que en su condición de Agente Retenedor pague dicha obligación tributaria, es evidente que don Alfonso Agustín de Madalengoitia Gutiérrez dispuso libremente de tal beneficio económico. (Poder Judicial: 2011)

Si bien coincidimos que es necesario verificar si el beneficio es de libre disponibilidad, el razonamiento esbozado en la sentencia sería insuficiente para arribar a la conclusión emitida. El fraseo utilizado daría a entender que la libre disponibilidad habría acontecido porque la asunción del impuesto a la renta estaría contractualizado y, con ello, el gerente (ahora demandante) dispuso libremente del beneficio.

Una vez más se resalta que para la Corte Suprema fue un elemento determinante, o por lo menos importante al momento de resolver el caso, el cargo que ocupó el demandante.

Entonces, de acuerdo a dicho criterio, nos preguntamos ¿Solo si la asunción del impuesto a la renta está contractualizado deviene en contraprestativo? De acuerdo a lo mencionado, y de la poca claridad de la sentencia, consideramos que no podría afirmarse ello.

Si bien lo pactado en el contrato corresponde a la estructura remunerativa, pueden existir beneficios no contractualizados que pueden formar parte de la estructura remunerativa. Sin embargo, no todo lo incluido en la estructura remunerativa sería remunerativo, por lo menos consideramos que pueden acreditarse lo contrario.

Esta sentencia casatoria tuvo un voto en minoría de Vinatea Medina, quien discrepa sobre el carácter contraprestativo de la asunción al impuesto a la renta, toda vez que, de manera específica, considera que no se cumple con el requisito de libre disponibilidad.

Undécimo.- (...)por cuanto los Jueces de mérito no han interpretado correctamente las normas laborales antes mencionadas, pues el Banco impugnante en su condición de Agente Retenedor del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, pagaba dicho tributo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, suma que no era de libre disponibilidad del demandante, el cual no puede ser incluido dentro de la estructura remunerativa pactada con el trabajador; en consecuencia, el "Impuesto a la Renta" pagado por el Banco Wiese Sociedad Anónima Abierta a sus funcionarios, no solo no se encontraba comprendido dentro de la definición de Remuneración contenida en los artículos 6° y 7° de la Ley de Productividad y Competitividad laboral, sino también, no constituyó un elemento integrante de la remuneración computable a que se refiere el

artículo 9° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.
(Poder Judicial: 2011)

De acuerdo al razonamiento de Vinatea Medina, al ser el beneficio pagado directamente a la entidad tributaria no podría considerarse que era de su libre disponibilidad. Asimismo, indica que no puede ser incluido dentro de la estructura remunerativa pactada con el trabajador. Respecto de esta última afirmación, no se advierte exactamente los fundamentos que la determinan. Parecería que es como consecuencia de que el monto correspondiente al impuesto a la renta, no se incorporaría a su patrimonio al ser entregado a un tercero. Entonces, aparentemente, la posición del magistrado es que al no ser de libre disponibilidad, no podría considerarse dentro de la estructura remunerativa.

Considero que efectivamente no puede considerarse que la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador contiene una libre disponibilidad por parte del trabajador, no por lo menos de manera inmediata. Esto, respecto al monto que el empleador entrega al fisco para asumir el tributo y no sobre el mayor monto de la remuneración neta que percibirá. Por el contrario, es claro que los trabajadores no perciben de manera directa ese monto, sino que el empleador es quien asume el costo y realiza el pago de manera directa a la autoridad tributaria. Sin embargo, también es de la opinión que dicha particularidad, de manera aislada, no puede considerarse determinante para el carácter remunerativo o no, como lo desarrollaremos en el punto 1.5 del presente capítulo.

Otra sentencia sobre el fondo del tema en estudio es la Casación Laboral N° 16514-2016- Lima, de fecha 13 de enero del 2017, emitida por la Segunda Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema¹⁷, que consideró que este beneficio tiene carácter remunerativo:

Décimo Tercero: (...) el concepto “impuesto a la renta” fue otorgado al actor como consecuencia del cargo que este desempeñaba dentro de la organización de la entidad financiera recurrente, esto es, en su condición de funcionario (Gerente), siendo por tanto esta característica que otorga el carácter contraprestativo de este beneficio económico.

Asimismo, conforme lo ha señalado la recurrente, en su calidad de agente de retención del impuesto a la renta de Quita Categoría, asumía y pagaba dicho tributo a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) en forma directa, con la finalidad de evitar la disminución de la remuneración del trabajador; sin embargo, con dicho proceder ha otorgado de

¹⁷ Conformado por los magistrados Arévalo Vela, Yribarren Fallaque, Rodas Ramírez, De La Rosa Debríñana y Malca Huaylupo.

manera permanente un mayor ingreso remunerativo al trabajador, existiendo por lo tanto una retribución indirecta al demandante por la prestación de sus servicios, lo que ha constituido una ventaja patrimonial para esta parte, situación que determina la naturaleza remunerativa de este concepto (...).(Poder Judicial: 2016)

Este Colegiado, igual que en el caso anterior, considera relevante el cargo ocupado por el demandante, quien fue gerente de la entidad demandada. Además, afirma que al entregarse como consecuencia del cargo, es contraprestativo.

La conexión lógica que señala la Sala Suprema nos lleva a preguntarnos ¿Si no tenía cargo de gerente, y era un trabajador no calificado, seguiría siendo contraprestativo? Parecería que la respuesta no sería afirmativa, porque no se le estaría entregando el beneficio en función del cargo. Siendo ello así, reafirmamos lo mencionado anteriormente, el cargo ostentado por el beneficiario no determina la naturaleza jurídica de este *fringe benefit*.

Otro cuestionamiento que nos avoca a partir de la cita mencionada es ¿Todo pago realizado al gerente, como consecuencia de su cargo, es contraprestativo? De acuerdo nuestra postura, no necesariamente porque de ser afirmativa la respuesta conllevaría a adscribirnos a la teoría de la contraprestatividad por la disponibilidad del trabajador, teoría sobre la cual consideramos que no es la idónea para determinar que lo entregado a los trabajadores deviene en remunerativo. Por tanto, el razonamiento de este Colegiado, al igual que la sentencia ya analizada, estaría asumiendo la teoría contraprestativa indicada.

No obstante de discrepar respecto de dicho punto, en la sentencia también se incluyen argumentos respecto a los elementos que son indispensables para analizar si estamos frente a un concepto remunerativo, como son: posibilidad de disminución de la remuneración, mayor ingreso y ventaja patrimonial.

De acuerdo al razonamiento de la Corte Suprema, el empleador en realidad pretendía no **disminuir la remuneración** del trabajador, lo cual si bien podría considerarse un análisis sobre la motivación intrínseca del empleador (*lo cual en un proceso judicial no podría suponerse sino probarse*), la realidad de los hechos determina que el no realizar la retención del impuesto a la renta y asumirlo directamente, supone que la remuneración bruta del trabajador no se vea afectada por la retención, obteniendo como remuneración neta una suma mayor a la hubiera percibido en caso el empleador no

asuma una retención a la que legalmente no está obligado. Siendo así, concordamos que no se disminuyó la remuneración del trabajador, sino que por el contrario percibió una mayor remuneración neta. Verificaremos más adelante si ello corresponderá a la existencia de una ventaja patrimonial.

Por otro lado, se indica que el trabajador ha obtenido una **ventaja patrimonial**, al respecto consideramos que la Sala Suprema debió profundizar en su análisis para poder arribar a dicha conclusión; toda vez que, debe desarrollarse que la ventaja patrimonial obtenida no debería ser entendida como ingreso sino como egreso no realizado, conforme nos explayaremos en el siguiente acápite.

En referencia a la **libre disponibilidad** que tendría el pago del impuesto a la renta realizado de manera directa a la SUNAT, la sentencia casatoria indica lo siguiente:

Décimo Cuarto: En cuanto a la libre disponibilidad del pago por **impuesto a la renta** asumido por el empleador, no cabe duda que aún, cuando dicho rubro no fue percibido directamente por el demandante; sin embargo, conforme se verifica del cuadro de remuneraciones que corre en fojas trescientos veinte a trescientos veintinueve, que forma parte del Informe Pericial N° 089-2003-8° JL-PMR-PJ, que corre en fojas cuatrocientos veintinueve, el citado concepto fue incluido dentro de la estructura remunerativa pactada con el trabajador, y por lo tanto al ser asumido por la demandada para que en su condición de Agente de Retención pague dicha obligación tributaria, se determina que el actor dispuso libremente de tal **beneficio económico**, conforme aparece de los recibos de pagos girados por el Banco Wiese Sudameris a favor del actor que corren fojas ciento cincuenta y ocho a ciento sesenta y siete. (Poder Judicial: 2011)

Se entendería que se tiene el mismo razonamiento ya estudiado, a saber, que la inclusión de un beneficio en la estructura remunerativa de manera inmediata se convierte en contraprestativa. No obstante, en el presente caso no se hace mención a si el beneficio se encontraba regulado en el contrato de trabajo, por lo que no advertimos como la Sala Suprema arriba a la conclusión de que *“el actor dispuso libremente de tal beneficio”*.

A pesar de algunas falencias en relación al razonamiento esgrimido por el Supremo Tribunal, es importante resaltar que en esta sentencia se estableció como doctrina jurisprudencial la naturaleza remunerativa del impuesto a la renta.

Décimo Sexto: Doctrina Jurisprudencial. De conformidad con el artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS el criterio establecido en el considerando Décimo Segundo de la presente resolución contiene principios jurisprudenciales relativo a la debida interpretación judicial respecto a la **naturaleza remunerativa del impuesto a la renta asumido por el empleador**, criterio que es de aplicación obligatoria por las instancias inferiores al resolver un caso en que se demande el reconocimiento remunerativo de este concepto. (Poder Judicial: 2016)

Al igual que la primera sentencia de la Corte Suprema señalada, el Colegiado considera relevante el análisis de los siguientes puntos, a fin de verificar si el beneficio es remunerativo: la existencia de ventaja patrimonial, libre disponibilidad y el cargo ocupado por el demandante. Coincidimos que deben analizarse dichos puntos, pero no deben ser los únicos, sobre todo en el caso del cargo ostentado por la parte demandante. En todo caso, será un punto a dilucidar en el punto 1.5 donde verificaremos la naturaleza remunerativa del beneficio.

Finalmente, queremos mencionar la Casación N° 10712-2014 Lima, de fecha 06 de julio de 2015¹⁸, mediante la cual se considera que la asunción al impuesto a la renta tendría carácter remunerativo por el sólo hecho de que otorga un mayor ingreso al trabajador:

Décimo.- En el presente caso, los pagos efectuados por la empresa recurrente, respecto al concepto denominado "Tax Equalization" comprendían el impuesto a la renta y la retención de aportaciones al Sistema Privado de Pensiones, los cuales se aprecian en las planillas y boletas de pago como: "Asumido AFP", "Asumido Impuesto", "Impuesto Asumido por Empresa" y "Aporte AFP Asumido por la Empresa"; al igual que los otros ingresos percibidos por el demandante teniendo la calidad de remuneración, por cuanto dicha carga es asumida por el empleador, no obstante, está otorgando de manera indirecta un mayor ingreso remunerativo al trabajador, el mismo que está siendo tomado por el empleador (agente de retención) para la contribución respectiva, por tanto hay una retribución indirecta al demandante por la prestación de sus servicios (...)."

Para solucionar el caso en concreto, solamente se indica que el beneficio se encontraba plasmado en las planillas y boletas de pago; por lo que, al encontrarse conjuntamente consignados con otros beneficios remunerativos, también tendría dicha categoría.

¹⁸ Emitida por la Segunda Sala de Derechos Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema, con los votos de los magistrados: Arévalo Vela, Montes Minaya, Yrribarren Fallaque, Chavez Zapater, Malca Guaylupo.

Respecto a esta apreciación, no la consideramos suficiente para otorgar determinada naturaleza a un beneficio, en todo caso debió realizarse una distinción si la naturaleza varía si es beneficio es entregado por fuera de planillas, mas aun considerando que todo pago realizado a los trabajadores debe encontrarse plasmado en las planillas.

Sigue el Colegiado su motivación precisando que al ser un monto asumido por el empleador, se ha entregado - de manera indirecta- una mayor remuneración. Al respecto, entendemos la conclusión; sin embargo, al ser una sentencia casatoria sobre el fondo de la controversia, hubiera sido fundamental que se explique cómo las particularidades de este beneficio (*por ejemplo que el trabajador no lo percibe directamente y no se incrementa de manera directa su patrimonio*) no les causa convicción para otorgarle naturaleza no remunerativa.

En esta última sentencia, la Corte Suprema sólo consideró relevante, entonces, la forma de pago (por planillas) y existencia de una mayor remuneración. Sobre la mayor remuneración, es claro que es un punto transversal a verificarse y que coinciden las tres sentencias casatorias mencionadas; no obstante, la forma de pago de la misma verificaremos que no necesariamente va a determinar la naturaleza del beneficio.

De acuerdo a lo expuesto, si bien se puede coincidir con las conclusiones arribadas por las autoridades competentes, tanto en sede administrativa como judicial, considero que no se ha hecho una evaluación global sobre las particularidades de la entrega del beneficio ni sobre los elementos que determinan un pago remunerativo, sino que se ha hecho mención a algunos de manera indistinta y arribaron a su conclusión mediante un estudio sesgado.

Por lo menos, ha quedado un poco claro que el análisis se circunscribe a verificar si es mayor remuneración, si existe ventaja patrimonial y si es de libre disponibilidad. Por tanto, ahora procederemos a analizar todos los puntos pertinentes para después verificar si compartimos alguna de las conclusiones de las resoluciones estudiadas.

2.1.5. Análisis sobre el carácter remunerativo o no remunerativo de la asunción del impuesto a la renta de quinta categoría

En el caso de análisis, debemos comenzar señalando que el supuesto de hecho es que el empleador asuma, por su cuenta, el pago del impuesto a la renta. Esto debe ser analizado a la luz del artículo 6° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral el cual indica qué se considera remuneración todo lo que percibe el trabajador siempre que sea de su libre disposición. Leído de la mano del artículo 9° del TUO de la Ley de CTS “*Son remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición. (...)*”.

2.1.5.1. La contraprestatividad.

En primer lugar, debemos verificar si el beneficio mencionado tiene carácter contraprestativo; esto es, si lo entregado es como consecuencia de los servicios realizados por el trabajador.

Si bien existe discrepancia respecto de lo que engloba el carácter contraprestativo, si es por el trabajo efectivamente realizado, por la puesta a disposición de la mano de obra o por la mera existencia del contrato de trabajo, lo cierto es que es pacífico considerar que es un elemento esencial para considerar que determinado beneficio tiene carácter remunerativo.

Haciendo referencia a lo analizado sobre el objetivo y surgimiento de los *fringe benefits*, recordemos que estos aparecen para que la oferta laboral propuesta a los trabajadores calificados resulte más atractiva y la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador no es la excepción. Siendo ello así, la entrega se realiza por la existencia de la relación laboral e incluso puede considerarse íntimamente ligada al cargo ostentado por los trabajadores beneficiarios; sin embargo este hecho debe ser analizado de acuerdo a cada teoría contraprestativa, para considerar si es relevante para determinar la naturaleza remunerativa o no del beneficio adicional.

Existen por lo menos tres teorías¹⁹ respecto a la contraprestatividad:

- La teoría de la remuneración como contraprestación a la existencia del contrato de trabajo supone que todo pago realizado al trabajador es como consecuencia de la existencia del contrato de trabajo. Por tanto, será remunerativo todo pago realizado a favor del trabajador, independiente de si existe prestación de servicios.
- La teoría sobre la remuneración como contraprestación a la puesta a disposición de la mano de obra de los trabajadores, a favor del empleador. En esta teoría todo pago realizado por el empleador es remunerativo siempre que haya existido puesta de disposición de la fuerza de trabajo.
- Finalmente, la teoría de la remuneración como contraprestación al trabajo efectivo supone que determinado pago se entenderá como remunerativo siempre que haya sido otorgado como consecuencia de la labor desplegada por el trabajador.

Por tanto, el beneficio será contraprestativo dependiendo qué teoría sobre la remuneración se asuma. Si se asume como válida la primera o segunda teoría, ante la mera existencia de la relación laboral o ante la puesta a disposición de la fuerza de trabajo, estaremos frente a un beneficio contraprestativo. Por otro lado, si no hay una labor específica adicional a las funciones usuales del cargo, no estaríamos ante un beneficio contraprestativo, de seguir la tercera teoría.

Recordemos que de la Casación Laboral N° 3182-2011 Lima, de fecha 25 de julio de 2012, parecía adoptar la segunda teoría, referente a la puesta de disposición de la mano de obra no obstante, también consideró necesario que se verifique la ventaja patrimonial y la libre disponibilidad.

¹⁹ Clasificación tomada del Pizarro Diaz 2018. La remuneración enfoque legislativo, jurisprudencial y doctrinario. Gaceta Jurídica. Lima: Pág. 27, quien a su vez señala que dicha clasificación “es propuesta por Amuri Mascaró Nacimiento en: *Lineamientos del Concepto de Salario*. P. 256. En: AA VV. *El Salario, estudios en homenaje al profesor Américo Plá Rodríguez*. Montevideo: Ediciones Jurídicas Amalio Fernández. 1987, T1, pp. 55-78.”

Asimismo, en la Casación Laboral N° 18615-2015 Lima, de fecha 12 de julio de 2017, se indica que las teorías que asume nuestro ordenamiento jurídico laboral serían de la puesta de disposición de mano de obra y la contraprestación al trabajo efectivo:

Quinto: Respecto a la remuneración, nuestra legislación nacional ha precisado que es todo pago en dinero o excepcionalmente en especie, que percibe el trabajador por los servicios efectivamente prestados al empleador o por haber puesto su fuerza de trabajo a disposición del mismo; en tal sentido, el concepto de remuneración comprende no solo la remuneración ordinaria sino todo otro pago que se otorgue cualquiera sea su forma o denominación que se le dé, salvo que por norma expresa se le niegue tal calidad.

Asimismo, el artículo 24° de la Constitución Política del Perú ha consagrado el derecho de todo trabajador a percibir una remuneración equitativa suficiente que procure, para él y su familia, el bienestar material y espiritual; por consiguiente, la remuneración debe ser entendida en base al reconocimiento de un derecho fundamental. (Poder Judicial: 2015)

Siguiendo ello, podríamos descartar la primera teoría, esto es que todo pago es remunerativo por la mera existencia del contrato de trabajo.

Ahora, mas allá de mencionar qué teoría vamos a seguir, el cargo que ostenta el beneficiario no vendría a ser un elemento determinante, en este punto, para establecer su naturaleza remunerativa; por cuanto, ninguna de las teorías descritas se considera relevante la posición del trabajador dentro de la estructura organizativa. Con lo cual, el análisis de la Corte Suprema, al momento de resolver los casos que hemos verificado, no sería el correcto, porque consideró como determinante el cargo, de alta dirección, de los beneficiarios.

Ahora bien, de asumir la primera o la segunda teoría, nuestro estudio conllevaría a establecer que sí es un beneficio contraprestativo y con ello remunerativo; sin embargo, procederemos a verificar los demás elementos y características del beneficio, toda vez que nuestro ordenamiento jurídico no es claro al momento de determinar qué se entiende como remuneración, como se ha mencionado la referencia a la contraprestatividad se encontraría en el artículo 6° de la LPCL. De la norma, no se puede determinar, no pacíficamente por lo menos, que se sigue necesariamente una de las teorías mencionadas.

2.1.5.2 Libre Disposición

Entonces, corresponde proceder a analizar si la asunción del impuesto a la renta es de **libre disposición** del trabajador; esto, toda vez que el mismo artículo 6° del LPCL lo regularía como un requisito adicional al contraprestativo, para que se considere como remunerativo.

Conforme se indicó en el apartado referente a la normativa aplicable, en el caso del pago del impuesto a la renta existe un hecho particular. Si bien el contribuyente – el trabajador – es el obligado a realizar el pago, el empleador es considerado como agente de retención. Al momento de realizar el pago mensual de la remuneración, el empleador realiza la retención, de manera que el trabajador carece de la posibilidad de destinar dicho porcentaje de su dinero. Siendo ello así, en el caso de que el empleador asuma el pago al impuesto a la renta, este pago tampoco es recibido por el trabajador, sino que es pagado directamente a la SUNAT. Por lo señalado, es necesario analizar lo que debe entenderse por libre disponibilidad y poder verificar si ello ocurre en el pago de este beneficio.

La libre disponibilidad por parte del trabajador puede entenderse hasta en tres interpretaciones, de acuerdo a Pizarro Díaz:

- (i) que la libre disposición es la facultad con la que cuenta el trabajador de decidir el destino de los bienes o servicios que recibe como contraprestación por su labor; (ii) que la libre disposición se ejerce al momento en el que el trabajador participa en la elaboración de su estructura remunerativa; y (iii) que la libre disposición equivale a la posibilidad de utilizar el bien recibido para un fin distinto al trabajo. (2006, pág. 73)

De analizar si el trabajador tiene libre disposición respecto al pago asumido por el empleador, veremos que de acuerdo a la primera interpretación citada, no tendría la capacidad de decidir el destino de dicho dinero, pues ni siquiera le es entregado al trabajador de manera efectiva, sino que el empleador realiza el pago de manera directa a la SUNAT.

De acuerdo a la segunda interpretación, el trabajador tendría que participar en la elaboración de la estructura remunerativa. Este supuesto es usualmente descartado al considerarse que el trabajador no tiene capacidad de negociación efectiva, al ser el empleador quien finalmente decide sobre ello y el trabajador sólo se adhiere a las condiciones pre – establecidas. En el caso de estudio puede ser que no se aplique ello,

recordemos que nos encontramos ante personal de dirección y/o confianza quienes sí poseen capacidad de negociación, de repente no en la totalidad de condiciones de trabajo y el íntegro de la política remunerativa, pero sí en algunos pagos o condiciones. Entonces nos encontramos ante dos supuestos: (i) si el trabajador ha participado de manera efectiva en la estructura remunerativa que iba a percibir, se considerará que tiene libertad de disposición, pero (ii) si el trabajador no participó en su estructura remunerativa, se considera que no tiene libertad de disposición. Por tanto, de acuerdo a la segunda interpretación, la libre disponibilidad deberá ser analizada caso por caso.

La tercera interpretación respecto a *“la libre disposición equivale a la posibilidad de utilizar el bien recibido para un fin distinto del trabajo”*, corresponde señalar lo siguiente. En el supuesto materia de análisis, el trabajador no tendría la posibilidad de utilizar el bien recibido para un fin distinto del trabajo porque no es efectivamente recibido por el trabajador. Sin embargo, no se destina para trabajar. Entendemos que esta tercera interpretación desarrollada por Pizarro, en realidad trataría de excluir las condiciones de trabajo. Por tanto, si el beneficio es utilizado para un fin distinto del trabajo, sí estaríamos ante un bien de libre disposición porque el trabajador no utiliza dicho monto para trabajar.

Por su parte, el Dr. Elmer Arce considera que existen dos tipos de interpretaciones respecto a la libre disposición:

“(…) de un lado, a la libertad para el uso del dinero, bienes o servicios entregados al trabajador al trabajador, y, de otro lado, a la libertad que tiene el trabajador de no rendirle cuentas.” (2013, pág. 342)

El razonamiento del autor culmina señalando que *“la libre disposición a que se refiere el artículo 6° de la LPCL tiene una función meramente reiterativa de lo que ya está excluido por vía legal”*. De realizarse el análisis en razón de la interpretación de Arce, estaríamos frente a beneficios respecto de cual los trabajadores no tienen libre disponibilidad, porque (i) los trabajadores no tienen libertad de uso al ser entregado directamente a la SUNAT y (ii) si bien los trabajadores no rinden cuentas, lo cierto es que el sentido es que el empleador no tenga injerencia para lo que efectivamente se destina el beneficio, pero si estamos hablando de la asunción al impuesto a la renta, es el propio empleador quien lo destina al pago a la SUNAT.

De lo verificado hasta aquí, el trabajador no tendría libre disponibilidad del beneficio accesorio; sin embargo, al no ser un elemento esencial de la remuneración sino

meramente característico o reiterativo, consideramos necesario seguir con nuestro análisis no sin antes señalar las conclusiones de Pizarro sobre las interpretaciones a este elemento característico de la remuneración:

“De lo expuesto, ninguna de las interpretaciones propuestas para la libertad de disponer como elemento esencial del concepto de remuneración parece totalmente satisfactoria.

Adicionalmente, el hecho de que el trabajador pueda disponer libremente del bien o servicio que le es entregado (cualquiera sea la acepción de libre disposición que se adopte) significa que ha recibido una ventaja patrimonial, aunque se encuentre impedido de decidir el destino del derecho subjetivo que ha entrado en su patrimonio. En consecuencia antes de recurrir a la figura de la libertad de disposición que trae tantos problemas como soluciones, resulta más sencillo reconocer que los conceptos remunerativos presentan como característica el significar una ventaja patrimonial para el trabajador; característica que como vimos, se deriva de la naturaleza onerosa del contrato de trabajo” (2006, págs. 80-81) .

2.1.5.3. Ventaja patrimonial

Corresponde analizar entonces si la asunción del impuesto a la renta genera un **beneficio patrimonial**. Lo primero a verificar es qué se entiende por ventaja patrimonial. De acuerdo a Toyama Miguyusuku, ventaja patrimonial viene a ser cuando existe un “*beneficio, ahorro, incremento salarial o ventaja patrimonial*” (2008: Pág. 289).

De acuerdo a Mónica Pizarro “*no puede considerarse que la ventaja patrimonial sea un elemento esencial para la construcción del concepto de remuneración*” (Pizarro Diaz, 2006, pág. 85); no obstante, la misma autora al momento de señalar el análisis que debe realizarse a los beneficios sociales, para poder verificar si tienen carácter remunerativo, indica que debe evaluarse dos puntos:

(...) en estos supuestos la discusión puede versar: (i) sobre la existencia o inexistencia de la ventaja patrimonial o (ii) sobre el título que justifica la adquisición de la ventaja de la ventaja patrimonial cuya existencia se admite, es decir, sobre si es o no entregado a título de contraprestación por la puesta a disposición de la fuerza de trabajo. La ventaja patrimonial, aun cuando no es una característica autónoma del concepto de remuneración, sino que se deriva de la contraprestatividad, constituye el primer elemento de análisis (...) (2006, pág. 85)

Haciendo el análisis dentro de nuestro caso de estudio, verificamos que quien debe asumir el pago del impuesto a la renta es el trabajador, teniendo la obligación legal de destinar parte de su remuneración al pago del impuesto mencionado. Precisamos,

nuevamente, que el empleador es un mero agente de retención, por tanto el monto a pagarse a la SUNAT es del patrimonio del trabajador. Bajo ese contexto, si es el empleador quien asume el pago del impuesto, quiere decir que libera la remuneración básica o bruta del trabajador del descuento legalmente establecido, lo que se traduce en una cantidad mayor de remuneración neta.

Con lo cual, vemos que la asunción del impuesto a la renta al trabajador se traduce, finalmente, en un ingreso patrimonial mayor; el cual, si bien no recibe directamente ningún dinero por el beneficio adicional, dicho ingreso se manifiesta al no realizarse deducciones a su remuneración básica. Por tanto, consideramos que sí existe ventaja patrimonial.

2.1.5.4. Conclusión

De acuerdo a lo expuesto, tendríamos que la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador:

- (i) Será remunerativo de acuerdo a la teoría que se siga. De seguirse la teoría de la remuneración por la existencia del contrato de trabajo o la disposición a la mano de obra será contraprestativo. De seguirse con la teoría de la remuneración por la contraprestación por el trabajo realizado, tiene que analizarse los otros elementos.
- (ii) Consideramos que la teoría de contraprestación por el trabajo efectivo, es la más adecuada, siendo necesario analizar los demás elementos.
- (iii) Será de libre disponibilidad siempre que el trabajador haya participado en el acuerdo del esquema remunerativo.
- (iv) Si no ha participado en la estructura remunerativa, no tendría libre disponibilidad.
- (v) Sí genera una ventaja patrimonial, en la esfera de evitar un egreso económico.

Por tanto, el elemento que siempre se presentará en la entrega de este beneficio, es la ventaja patrimonial que obtendrían los beneficiados. Siendo válido preguntarse si ¿sólo la ventaja patrimonial genera que un beneficio sea remunerativo? Nuestra respuesta sería que no, porque incluso una liberalidad entregada por el empleador puede generar ventaja patrimonial y no por ese sólo hecho devenir en remunerativo.

Es indispensable, entonces, verificar si estamos ante una **liberalidad** y por tanto, negarle el carácter remunerativo. Para ello, tendríamos que verificar, de acuerdo a Pizarro, si la entrega corresponde a criterios de productividad o de acuerdo a la labor realizada por los beneficiarios:

“Para que una prestación sea considerada una “liberalidad” esta no podrá guardar relación con criterios de productividad o con las características de la labor desarrollada (mayor penosidad o responsabilidad, entre otros). Por esta razón, se ha señalado como indicio del carácter de liberalidad del beneficio su entrega indiscriminada al íntegro de la planilla”

Procedemos a verificar entonces si la asunción al impuesto a la renta sería una liberalidad. Para este análisis, sí va a ser relevante el cargo ocupado de los beneficiarios. Como se ha indicado, la asunción del impuesto a la renta es un *fringe benefit* usualmente entregado a altos directivos, no siendo los beneficiarios el íntegro de la planilla, por tanto como señala Pizarro, para que sea liberalidad tendría que ser entregado de manera indiscriminada al íntegro de la planilla. Siendo ello así, este beneficio adicional no sería una liberalidad. Cabe precisar que es recién en este punto, donde efectivamente influye en la naturaleza del beneficio el cargo del beneficiario.

Por otro lado, si bien puede ser que no se encuentre condicionado expresamente a criterios de productividad, en razón de los cargos que ocupan los beneficiarios (personal directivo), es razonablemente aceptable que se entregue estos beneficios con la intención de generar mayor empeño y productividad en su labor. Con lo cual, se descarta que sea una liberalidad.

En ese sentido, se arriba a la conclusión de que la asunción del impuesto a la renta por parte del empleador, entregado al personal directivo, constituye un concepto remunerativo.

2.2 ENTREGA DE VIVIENDA PARA TRABAJADORES

2.2.1 Particularidades y finalidad de su entrega:

Al contratar a un personal directivo, como mencionamos en la parte introductoria de nuestro trabajo, se negocian condiciones laborales y estructura remunerativa, esta capacidad de negociación es también frecuente y visible cuando se trata de personal directivo y extranjero. Dentro de la negociación es usual que las empresas muestren beneficios atractivos para que este personal acepte el puesto de trabajo.

Dentro de este contexto, podemos empezar a diferenciar dos tipos de escenarios. El primero en el cual la obtención del trabajo no implica ningún tipo de necesidad de cambio de lugar de residencia. El segundo escenario, el traslado de la residencia del trabajador e incluso de su familia resulta indispensable para poder realizar su labor. Es en este segundo escenario donde se circunscribirá nuestro análisis, toda vez que un elemento indispensable al momento de aceptar el puesto de trabajo es el impacto que tendrá respecto a los gastos que se irrogarían el cambio residencia. En la medida que la remuneración del trabajador no debería verse afectada por los gastos en los que incurría al realizar el traslado de residencia mencionado.

Es claro que el hecho de cambiar de lugar de residencia trae inmersos innumerables gastos económicos que serán considerados al momento de evaluar el nuevo puesto de trabajo. Adicionalmente, es usual que se realice una propuesta dentro del esquema remunerativo en la cual incluya la oferta de que el empleador asumirá los gastos de vivienda. El periodo puede ser temporal o extenderse durante la vigencia de la relación laboral, de acuerdo a lo pactado. Siendo ello así, corresponde analizar si el hecho de que el empleador asuma la obligación de pago de vivienda (a través del arrendamiento o mediante la entrega de una suma dineraria) a favor del trabajador es remuneración o no.

2.2.2 Normativa aplicable:

En lo laboral no existe una norma que determine la naturaleza de este beneficio; no obstante, se debe analizar si se trata de una condición de trabajo o por el contrario a un concepto remunerativo.

En relación a la condición de trabajo, en el artículo 19° inciso i) de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicio se regula que no constituye remuneración:

“Artículo 19.- *No se consideran remuneraciones computables las siguientes:*

- 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 constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”*

Debe considerarse como base para analizar el presente beneficio la normativa mencionada en el punto 7 del capítulo I²⁰, relacionado a lo que se considera remuneración en nuestro ordenamiento peruano, así como de lo que se entiende como condición de trabajo. Con lo cual, procedemos a analizar si el pago de la vivienda por parte del empleador al trabajador es o no remuneración.

Ahora bien, corresponde precisar la normativa respecto a la posibilidad del empleador del desplazamiento del personal. Es así que el artículo 9° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral señala que el empleador tiene la facultad de introducir cambios en la prestación de servicio y establece que se deben cumplir los criterios de razonabilidad y necesidad del centro de trabajo.

Artículo 9.- 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 las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador. 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

²⁰ Página 28.

Por su parte, el artículo 30° del mismo cuerpo legal señala los supuestos en los cuales se considera que existen actos de hostilización del empleador en contra del trabajador. Dentro de los supuestos, se identifica el traslado de un lugar distinto al cual presta servicios habitualmente, siempre que se produzca con el propósito de causarle perjuicio:

Artículo 30.- Son actos de hostilidad equiparables al despido los siguientes:

(...)

c) El traslado del trabajador a lugar distinto de aquel en el que preste habitualmente servicios, con el propósito de ocasionarle perjuicio;

Entonces, de manera específica en nuestra legislación no hay norma expresa sobre la vivienda destinada u otorgada para trabajadores nacionales o extranjeros. No obstante existe el artículo 37° de la Ley al Impuesto a la Renta, la cual indica que las empresas podrán deducir como gasto el pago realizado por el arrendamiento de vivienda del trabajador extranjero por los tres primeros meses de residencia en el país.

Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

Recordemos que, en principio, la deducción de gastos a favor de los generadores de renta de tercera categoría, a saber, los empleadores, se encuentra facultados a deducir de la renta bruta los gastos que les haya irrogado generar dicha renta. En el caso de las remuneraciones a los trabajadores, se encuentran catalogados como gastos deducibles. Por tanto, la remuneración de los trabajadores por un lado es un gasto deducible a favor de los empleadores y por el otro, es renta de quinta categoría de los trabajadores.

Asimismo, el artículo 20° inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala:

c) No constituyen renta gravable de quinta categoría:

1. Las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes:
 - 1.1. Pasajes al inicio y al término del contrato de trabajo.
 - 1.2. Alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país.
 - 1.3. Transporte al país e internación del equipaje menaje de casa, al inicio del contrato.
 - 1.4. Pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo.
 - 1.5. Transporte y salida del país del equipaje y menaje de casa, al término del contrato.

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.

Como ya hemos adelantado, la normativa tributaria no puede ser considerada como determinante. Ahora, para verificar el tratamiento laboral es interesante verificar que el tratamiento por el periodo indicado (tres meses) sería el aplicado para una condición de trabajo en caso de un trabajador extranjero. Posteriormente, analizaremos si puede ser extensible dicha normativa a personal nacional o expatriado.

2.2.3. Criterios en sede administrativa: Posición de la SUNAT

El Tribunal Fiscal en la Resolución No 0054-4-2005, del 05 de enero del 2005, emitida en el Expediente N° 425-2003 señaló que el pago por arrendamiento de vivienda no puede ser considerado como condición de trabajo.

Que es del caso señalar que el gasto por alquiler de viviendas resulta ser un gasto personal del trabajador beneficiario que en principio debía asumir como consecuencia de trasladarse de manera permanente al lugar en que se prestaría sus labores, por lo que al ser asumido por la empresa, representa una ventaja a su favor, siendo que el hecho de presentar los recibos de arrendamiento de manera mensual a la empresa no enerva tal condición, ni constituye propiamente una rendición de cuentas dado que el arrendatario no tiene la calidad de un mero intermediario como señala la recurrente, pues como se señaló en el considerando precedente es éste quién asume la responsabilidad que deriva de los mismos, siendo por el contrario la empresa se libera de toda responsabilidad que de ellos derive, pues no forma parte de la relación contractual originada por éstos. (Tribunal Fiscal 2005: 5-6)

El caso en mención corresponde a un análisis en sede administrativa – tributaria, toda vez que la controversia se circunscribía a determinar si los pagos realizados por el empleador a su personal de dirección y confianza, en efectivo, para el alquiler de viviendas se encontraban afectos a retenciones del impuesto a la renta de quinta categoría, impuesto extraordinario de solidaridad²¹ y aportaciones de salud.

Al momento de analizarse si dicho pago corresponde a la renta de quinta categoría, el Tribunal Fiscal hace un análisis sobre la fuente de la entrega del beneficio y su motivación; verificándose que en dicho análisis se afirma que el pago es como consecuencia de la prestación de servicios. De manera específica se indica que el pago del empleador, en efectivo, por el arrendamiento de vivienda a sus trabajadores calificados, ha sido otorgado como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia.

Además, se resaltan las particularidades del caso, respecto a que la entrega a favor de los trabajadores era en efectivo, además, las viviendas arrendadas eran escogidas por los propios trabajadores. Otro hecho, aparentemente determinante para el Tribunal Fiscal, es que en los contratos de alquiler de viviendas no aparece el empleador como parte, sino que las partes eran el arrendador, propietario del inmueble, y como arrendatario los empleadores. Como consecuencia de ello, en los recibos de pagos no aparece el empleador.

Finalmente, se hace alusión a que el trabajador es quien evalúa los costos y beneficios antes de aceptar el puesto de trabajo, aun cuando este demande el cambio de la residencia habitual. Con lo cual, al aceptar el puesto de trabajo y que el empleador asuma el pago representa un beneficio patrimonial, siendo por tanto una parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

En base a lo mencionado, el Tribunal Fiscal considera que sí constituye mayor ingreso para el trabajador y, por tanto, afecto al impuesto a la renta de quinta categoría.

Si bien, en la RTF no se califica el beneficio como remunerativo, lo cierto es que sí concluye que es renta de quinta categoría. Para el ente recaudador, el beneficio le ha

²¹ El Impuesto extraordinario de la solidaridad fue **derogado** por el artículo único de la Ley N° 28378, publicada el 10 de noviembre del 2004

generado renta (*ingreso sobre el cual le corresponde tributar*), siendo ello así, incluso al motivar su decisión, indica que es un pago como consecuencia de la labor que se realiza, con lo cual se estaría dando carácter contraprestativo.

Ahora bien, las particularidades que se señala en la RTF nos llevan a preguntarnos si la no concurrencia de los mismos, hubieran llevado a la misma conclusión o si los considera indispensables. Como se ha mencionado, el Tribunal Fiscal identifica cuatro elementos por lo que consideró que el beneficio era contraprestativo: el pago en efectivo al trabajador, la decisión de la vivienda a arrendar la tomaban los trabajadores, los trabajadores eran parte de los contratos de arrendamiento y los recibos eran emitidos a favor de los trabajadores.

En primer lugar, discrepamos del Tribunal Fiscal al afirmar de manera inmediata que al ser entregado el beneficio como consecuencia de la prestación de servicios, derivada del contrato de trabajo, nos encontraríamos ante un concepto contraprestativo. Conforme se ha desarrollado en el capítulo anterior, el catalogar un beneficio como contraprestativo conlleva como primer paso identificar la teoría que se sigue.

Respecto a las particularidades, si bien son mencionadas en la RTF, no se indica cómo, estos hechos determinarían que el beneficio era mayor remuneración o, en este caso, mayor renta. No obstante, por la literalidad de la resolución, parecería que sí han sido determinantes para resolver la controversia.

Por nuestra parte, somos de la opinión que no son requisitos indispensables para determinar el beneficio como remunerativo o no. En todo caso, todas las circunstancias de cada caso en concreto, por sí solas, no podrían determinar la naturaleza del pago, sino que deben ser subsumidas en los requisitos a verificar cuando un pago es remunerativo; esto es, si es contraprestativo, si existe una ventaja patrimonial, si existe libre disposición y si se aplica o no el principio de salariedad.

Cabe destacar en este caso, el empleador se habría liberado de responsabilidad respecto a los incumplimientos del contrato de arrendamiento, con lo cual en sede administrativa se consideró que el pago del alquiler es un gasto personal del trabajador. Tan es así que, el propio trabajador asume la responsabilidad del cumplimiento contractual. Al igual que las circunstancias anteriores mencionadas, este hecho podría ser un elemento adicional, mas no determinante. Porque, por sí solo, que el empleador

o trabajador sea el arrendatario, no determina que un beneficio sea contraprestativo o no remunerativo.

Uno de los análisis, a nuestro criterio, relevante en la RTF es lo señalado al momento de indicar que en estos casos, los trabajadores calificados tienen la capacidad de decidir los gastos que les irrogaría el asumir un puesto de trabajo. Si bien no se menciona expresamente en donde se realizaría la prestación de servicios, indica que no se está ante una condición de trabajo. Entonces, la capacidad de decisión es una particularidad a analizar caso por caso, pero cuando se habla de personal calificado se estaría presumiendo.

Siguiendo con el análisis, de acuerdo a la resolución citada, el alquiler de vivienda para los trabajadores califica como renta gravada para los trabajadores y por tanto se encuentra sujeto a la retención, toda vez que los gastos que demande vivir en determinada localidad corresponden a erogaciones personales.

Por otro lado, en la RTF No. 5217-4-2002, del 06 de setiembre del 2002, se indica que el pago del alquiler, entendiéndose de vivienda, a un trabajador no domiciliado, no tendría la calidad de condición de trabajo, siempre que se encuentre en el contrato de trabajo y constituya una liberalidad:

El pago de alquiler a favor del trabajador no domiciliado no tiene la calidad de condición de trabajo y si no está contemplado en el contrato de trabajo constituye una liberalidad de la empresa. (Tribunal Fiscal: 2002)

Al respecto, es necesario resaltar que estaríamos frente a una particularidad, que se verificará si es determinante o no al momento de concluir sobre la naturaleza remunerativa. Esto es, que el trabajador tiene la calidad de no domiciliado. Con lo cual, es claro que su lugar de residencia ha variado como consecuencia de la prestación de servicios. Este tratamiento para el personal no domiciliado es en razón de la previsión expresa de lo establecido en el artículo 20° del Reglamento del Impuesto a la Renta.

Ahora, la autoridad administrativa le estaría negando la calidad de condición de trabajo. Esto para hacerlo extensivo a otros supuestos, tendría que ser analizado caso por caso. Pero consideramos que el razonamiento que ha pretendido realizarse en la RTF es que, el hecho que el trabajador sea no domiciliado no convierte de manera inmediata el alquiler de vivienda en una condición de trabajo. De ser así, coincidimos con la autoridad tributaria.

Sin embargo, causa por lo menos extrañeza la indicación de la salvedad respecto que, devendría en una “liberalidad” del empleador siempre que no esté contemplado en el contrato de trabajo. Porque, para que no sea considerado renta y se aplique el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta, debe encontrarse plasmado en el contrato de trabajo, no obstante esa falta de formalidad genera que deba ser considerado como renta para el trabajador en sede tributaria, mas no podría de manera inmediata calificarse como una liberalidad.

Discrepamos de lo mencionado, porque el hecho que un pago del empleador a favor de los trabajadores, fuera de los conceptos contractualizados no genera de manera inmediata que estemos frente a liberalidades, sino que podemos estar frente a beneficios remunerativos. Lo cierto es que, para la finalidad tributaria respecto de si es considerado mayor renta o no para el personal no domiciliado, es relevante dicha contractualización.

De acuerdo a las resoluciones mencionadas, podemos extraer que en sede administrativa es relevante si es o no condición de trabajo, si el beneficio se entregó como consecuencia de la prestación de servicios, si los trabajadores tienen la capacidad de escoger el inmueble y quién era parte del contrato de arrendamiento. Verificaremos si la jurisprudencia coincide con los elementos a analizar y si dichos elementos determinan la naturaleza jurídica del presente *fringe benefit*.

2.2.4. Criterios Jurisprudenciales:

La Corte Suprema en la sentencia casatoria emitida en el expediente N° 14043-2016 Lima, del 17 de abril de 2017, ha señalado que, en dicho caso, la asignación de vivienda es una condición de trabajo y como tal, no correspondería calificarla como remuneración.

Cabe precisar que, en la misma sentencia, se hace mención a que, en un primer periodo, el empleador entregó en uso una vivienda al trabajador; posteriormente, cuando finalizó el arrendamiento del inmueble, se procedió a entregar una suma de dinero en efectivo para el pago de otro arrendamiento. Asimismo, se precisa que la suma de dinero entregada no era sustentada por el trabajador.

Décimo Cuarto: En el caso que nos ocupa, se le otorgó al trabajador demandante, de nacionalidad chilena, una vivienda alquilada en el distrito de La Molina, una vez vencido el contrato de arrendamiento se le entregó el dinero en efectivo equivalente en ochocientos con 00/100 dólares americanos (US\$.800.00) o su equivalente en moneda nacional, monto otorgado como una compensación por los gastos que irroga el no contar con vivienda, conforme se aprecia de las boletas de pago que corren en autos, lo que no merecía una supervisión de la demandada, toda vez certificaba la prestación del servicio del actor. (Poder Judicial: 2016)

Ahora bien, la Corte Suprema, en la misma sentencia casatoria, consideró la asignación por vivienda entregada, en realidad tendría la naturaleza de una condición de trabajo. Por lo que, no tendría el carácter remunerativo, conforme a lo que se expone seguidamente:

Décimo Quinto: En consecuencia, se determina que la asignación por vivienda otorgada al trabajador, abonada por la emplazada, es una condición de trabajo, no sólo por su naturaleza incondicionada sino también por su finalidad al ser una forma de compensación que otorga la demandada a aquellos trabajadores extranjeros para facilitar el cumplimiento de su labor, y como tal no se encuentra contemplada dentro de la remuneración compensable. (Poder Judicial: 2016)

El primer punto a analizar en el presente caso es que parecería que la Corte Suprema ha considerado como un hecho determinante que el trabajador era extranjero, de nacionalidad chilena. Con lo cual, el trabajador no tendría una vivienda en el país. Es en dicho escenario que indica que el monto otorgado por la asignación, vendría a ser una “*compensación por los gastos que irroga el no contar con vivienda*”. En relación a este punto, consideramos que si bien dentro del análisis de este *fringe benefit* un elemento particular será donde era el lugar habitual de residencia del trabajador, el hecho que sea extranjero no genera de manera inmediata que nos encontremos ante una condición de trabajo.

Asimismo, el propio Tribunal Supremo indica que vendría a ser una “compensación”, con lo cual discrepamos que pueda hablarse de que algo es entregado como compensación, entendiéndose por el trabajo que realiza, y a su vez determinar que es una condición de trabajo. Porque, las condiciones de trabajo no se entregan para “*compensar los gastos*” sino que por su naturaleza son entregados para que se realice la prestación efectiva de servicios. Esto es, si se habla de un pago compensatorio, se excluiría de manera inmediata la posibilidad de que nos encontremos ante una condición de trabajo.

Cabe precisar que la Corte Suprema no se detuvo a analizar si durante el primer periodo de entrega del beneficio, en el cual le entregaron la vivienda, y el segundo periodo, en el cual le entregaron una suma de dinero en efectivo y se encontraba plasmado en la boleta, tendrían algún naturaleza distinta. Dichas particularidades, las analizaremos en el apartado 2.5.

Finalmente, respecto a esta sentencia existe una afirmación que no podemos dejar pasar por alto. Nos referimos a la indicación de que la asignación de vivienda sería una condición de trabajo también por el hecho de que sería de naturaleza incondicionada. Entonces, nos preguntamos ¿Para la Corte Suprema toda condición de trabajo es incondicionada? o ¿Todo beneficio entregado de manera incondicionada es una condición de trabajo? Respecto a la primera interrogante, no podría ser válido afirmar que toda condición de trabajo es incondicionada; por el contrario, la entrega de la condición de trabajo debe encontrarse supeditada siempre a la efectiva prestación de servicios y debe, necesariamente, ser indispensable para la adecuada prestación de los servicios, de lo contrario no tendría dicha naturaleza conforme lo establece el art. 19° de la Ley de CTS²². El fundamento del porqué la Corte Suprema se apartaría o interpretaría de manera distinta lo que se entiende por condición de trabajo, regulado en la norma en mención, no se aprecia en la sentencia.

Respecto a la segunda interrogante, tampoco debería considerarse que los beneficios entregados “sin condiciones” sean condiciones de trabajo; por el contrario, la entrega incondicionada colindaría a un análisis del carácter remunerativo. Siendo ello así, no se logra advertir qué es lo que entendería o significaría para el Tribunal Supremo la afirmación de “naturaleza incondicionada”.

Por su parte, la Primera Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema en la casación emitía en el expediente N° 2510-2016 Lima, de fecha 09 de mayo de 2017, considera sobre el análisis de una condición de trabajo, lo siguiente:

Décimo cuarto.- De dichas normas, para el cálculo de la CTS, se debe tomar en cuenta todos los conceptos remunerativos que el trabajador hubiera percibido habitual y regularmente durante su débito laboral. La condición remunerativa o no remunerativa de un determinado concepto económico se determinará en función a si ésta constituye o no una ventaja patrimonial para el trabajador, es de su libre disposición y sea otorgada regularmente, salvo que por norma expresa no tenga tal naturaleza. (...). (Poder Judicial: 2016)

²² Página 32.

(...) conforme al inciso i) del artículo 19° antes citado, no será computable cuando tenga calidad de condición de trabajo (esto es, cuando es indispensable para la prestación de los servicios), mientras que será computable, si no fuera indispensable para dicho efecto y constituyera una ventaja patrimonial para el trabajador, pues no tendrá la calidad de condición de trabajo.

Nótese que, en ambas sentencias, se considera importante determinar si el beneficio en realidad es una condición de trabajo; si bien en la primera sentencia se indica que es una condición de trabajo porque facilita la labor a realizar, preferimos la indicación señalada en la segunda sentencia casatoria. Esto es, al precisar que será condición de trabajo cuando sea indispensable para la prestación de servicio. Rescatamos también que en esta segunda sentencia se precisa que debe analizarse la existencia de una ventaja patrimonial y si existe libre disposición.

Finalmente, consideramos relevante hacer mención a la misma Casación N° 2510-2016Lima, de fecha 09 de mayo de 2017, mediante la cual se analiza si conceptos considerados como condición de trabajo son en realidad conceptos remunerativos. Es así que se razona de la siguiente manera:

(...) conforme al artículo 19° antes citado, no será computable cuando tenga la calidad de condición de trabajo (esto es, cuando es indispensable para la prestación de los servicios), mientras que será computable, si no fuera indispensable para dicho efecto y constituyera una ventaja patrimonial para el trabajador, pues no tendrá la calidad de condición de trabajo.

Además, la accionada no ha acreditado que el monto otorgado por alimentación haya sido otorgado como condición de trabajo y, en el caso de la movilidad, que el monto otorgado no exceda el costo de traslado y que su entrega se encuentra supeditada a la asistencia del trabajador al centro de trabajo. En cuanto al concepto de escolaridad, el actor lo venía percibiendo con regularidad y en monto superior al comúnmente otorgado en la administración pública, no habiendo la demandada fundamentado el motivo de su abono, por lo que este concepto también debe formar parte de la remuneración computable para efectos de liquidar la CTS del ex trabajador demandante. (Poder Judicial: 2016)

Mediante esta sentencia, se refirma que la condición de trabajo no sólo debe facilitar el cumplimiento de la prestación de servicios, sino que va más allá; esto es, que será indispensable que se realice la labor.

Mas allá del análisis de cada beneficio en la sentencia en mención, es importante la distinción que se realiza en relación a cuando nos encontramos ante beneficios a favor de los trabajadores y cuando nos encontramos ante condiciones de trabajo. El Colegiado Supremo de manera clara y resumida indica que estamos ante condiciones de trabajo cuando “es ***indispensable*** para la prestación de los servicios”. Consideramos que este análisis será necesario para llegar a determinar la naturaleza del *fringe benefit* de entrega de vivienda a un trabajador.

2.2.5. Análisis sobre el carácter remunerativo o no remunerativo de la entrega de vivienda:

Debe tenerse en cuenta que dentro del análisis de este beneficio se mencionará las diferentes particularidades que se podrían presentar al momento de la entrega, por lo que será necesario analizar cada escenario.

La primera verificación a realizarse corresponde a analizar si el beneficio puede considerarse como una condición de trabajo o no.

2.2.5.1 Condición de trabajo:

Como hemos indicado el artículo 19° inciso i) señala que las condiciones de trabajo no son remuneración²³.

Siendo ello así, respecto del beneficio que estamos analizando, el primer elemento a evaluar es si el pago del arrendamiento al trabajador es una condición de trabajo.

Una primera distinción al momento de la entrega corresponde a si el beneficio es entregado a personal extranjero o personal nacional.

Respecto a la entrega del beneficio a personal expatriado.

Por un lado, es importante resaltar que al ser personal extranjero es necesario su cambio de residencia para iniciar las labores para las cuales fueron contratados.

²³ Página 32

Lo determinante será verificar si la necesidad de que el trabajador extranjero deba trasladar su lugar de vivienda o residencia resulta indispensable para realizar la prestación de servicios, esto es en los términos de una condición de trabajo.

Es claro que existe una necesidad de que el expatriado cambie de residencia para poder prestar los servicios, pero esa necesidad no debe ser confundida con la necesidad de herramientas o condiciones para realizar una labor. La necesidad en estos casos corresponde una circunstancia particular de cada trabajador, que en el caso del trabajador extranjero resulta evidente; no obstante, dicha necesidad también podría considerarse existente para arrendar una vivienda a un trabajador, por ejemplo en el mismo distrito donde se ubica el centro de labores al identificarlo como un requisito esencial para que pueda acudir al centro de trabajo y poder realizar sus funciones. Sin embargo, dicha necesidad no lo convierte en una condición de trabajo, porque no resulta indispensable que el empleador asuma dicho costo para que efectivamente se preste el servicio. Sólo se considerará condición de trabajo cuando el empleado se vea imposibilitado por circunstancias contextuales de la misma laboral, de contratar o asumir el pago de la vivienda.

En este aspecto, se arriba a la misma conclusión emitida por el Tribunal Fiscal cuando señala que el trabajador es quien debe asumir el pago del arrendamiento de vivienda, al ser un “gasto personal del trabajador beneficiario que en principio debía asumir como consecuencia de trasladarse de manera permanente al lugar en que se prestaría sus labores” (2008:227).

Respecto a la entrega del beneficio a personal nacional.

Si bien es usual que se analice la entrega de este beneficio accesorio respecto al personal extranjero, debe mencionarse que puede existir la misma necesidad en el personal nacional en relación a variar su lugar de residencia para poder realizar la prestación del servicio. Con lo cual, haciendo la analogía respecto a la necesidad del personal extranjero que debe variar su lugar de residencia, la misma situación puede ocurrir cuando se contrata a personal que reside en determinada provincia y sea contratado para laborar en otra. Incluso, como mencionábamos en el apartado anterior, correspondería analizar si el hecho de vivir alejado al centro de labores, no necesariamente en otra provincia, resulta determinante para considerar que es “indispensable” el cambio de residencia y si ello resulta “indispensable” en los términos

referidos a la condición de trabajo regulado en el inciso c) del artículo 19° de la Ley de CTS.

Al igual que en el caso del personal extranjero, consideramos que el hecho de obtener un puesto de trabajo que amerite un cambio de residencia, no conlleva a que la entrega de vivienda sea una condición de trabajo. Salvo, los casos donde no exista la posibilidad de que los trabajadores consigan un lugar para residir, no puedan contratar directamente una vivienda y asumir su costo, como en las unidades mineras por ejemplo, en las cuales sí estaríamos ante condiciones de trabajo.

Por tanto, el sólo hecho de que se necesite un cambio de residencia tanto en el personal extranjero como personal nacional, no conlleva a que sea una condición de trabajo.

Cabe precisar que en la presente investigación, cuando hablamos del beneficio adicional de entrega de vivienda, no nos encontramos en el supuesto mencionado, esto es cuando el trabajador no pueda conseguir una vivienda y asumir el costo, sino nos referimos a la entrega de vivienda a pesar que los trabajadores no se ven impedidos de contratar una vivienda.

Traslado temporal o permanente:

De acuerdo a Toyama Migusuku, existiría un doble tratamiento en razón de si el traslado es temporal o permanente.

Si estamos ante el supuesto de inicio de labores en Perú de un trabajador extranjero o inicio de labores de personal nacional, que debe residir en otra ciudad, el traslado devendría en permanente y de acuerdo al autor, en este supuesto no podría considerarse una condición de trabajo sino un concepto remunerativo.

Ahora bien, si nos encontramos ante un supuesto de traslado temporal²⁴ dentro de la relación laboral, esto es que por necesidad del empleador, el trabajador deba ir a prestar servicios a otra ciudad o localidad por un tiempo determinado, para lo cual es necesario que pernocte en dicho lugar y el empleador entrega una vivienda o el arrendamiento,

²⁴ De acuerdo a Matallana Ruiz se entiende como temporal “cuando el desplazamiento es producto de un encargo específico o para cubrir una vacante en otro sitio por un breve plazo. Matallana Ruiz, Roberto”. (Matallana 2016: 764).

considero que estaríamos hablando de condición de trabajo, de manera específica puede considerarse dentro de la categoría de viáticos.

Otro supuesto vendría a ser que el traslado sea de manera permanente, por alguna necesidad del empleador a otra localidad. Lo que implique que el trabajador deba cambiar su lugar de residencia. El traslado incluso de manera permanente, se encuentra habilitado en nuestro ordenamiento por lo regulado en el artículo 9° de la LPCL, teniendo el empleador cumplir con el principio de razonabilidad. Asimismo, solo será un acto hostil, cuando el empleador determine el traslado para ocasionarle perjuicio al trabajador.

Considero que si dicha posibilidad se encontraba en el contrato de trabajo, con lo cual el trabajador sabía que existía la posibilidad de que la prestación de servicios se realice en otro lugar, es el propio trabajador quien ha decidió asumir dicho.

Por otro lado, de acuerdo a lo regulado por nuestro ordenamiento estas denominadas herramientas o condiciones de trabajo no son remuneración en tanto no constituyan una ventaja patrimonial. Como consecuencia de dicha regulación resulta indispensable verificar si se produce alguna ventaja patrimonial a favor del trabajador que cambia de residencia habitual y el empleador es quien finalmente asume el pago de la vivienda.

Conforme hemos señalado, el gasto a realizarse por el cambio de residencia corresponde a una circunstancia particular y peculiar del trabajador. Como consecuencia, debe ser considerado como un gasto necesario para aquel; ello le generará un desembolso de dinero mensual. En el caso de que el empleador asuma el pago de la vivienda, cuando es un gasto personal y mensual, podemos advertir que existe una ventaja patrimonial a favor de trabajador, de manera específica un ahorro de dinero respecto un gasto necesario, siendo ello así, al existir ventaja patrimonial nos lleva a alejar la posibilidad de ser considerado como condición de trabajo.

Habiéndose descartado que estemos frente a una condición de trabajo, corresponde analizar si este *fringe benefit* tiene naturaleza remunerativa o no remunerativa.

2.2.5.2 Contraprestatividad:

En primer lugar, debemos verificar si el beneficio mencionado tiene carácter contraprestativo; esto es, si lo entregado es como consecuencia de los servicios realizados por el trabajador.

De acuerdo a lo desarrollado en el apartado 2.5.1²⁵, existen por lo menos tres teorías sobre la contraprestatividad de un beneficio. Siendo ello así, recordemos que la primera teoría considera como **contraprestación ante la existencia del contrato de trabajo**, lo que supone que todo pago realizado al trabajador es como consecuencia de la existencia del contrato de trabajo. Por tanto, este beneficio también sería remunerativo.

De acuerdo a la segunda teoría, un concepto se considera contraprestativo, siempre que exista **la puesta a disposición** de la mano de obra de los trabajadores, a favor del empleador. En esta teoría, todo pago realizado por el empleador es remunerativo siempre que haya existido puesta de disposición de la fuerza de trabajo. Con lo cual, el beneficio de entrega de vivienda será contraprestativo siempre que haya puesta a disposición de la mano de obra del trabajador beneficiado. *Contrario sensu*, cuando no haya puesta a disposición no tendría carácter contraprestativo. Siguiendo esta teoría, podría considerarse que el beneficio varía de naturaleza en los casos donde el empleador asume el pago de vivienda, cuando no hay disposición, por ejemplo en las vacaciones del trabajador.

La tercera teoría menciona que es **contraprestación siempre que exista trabajo efectivo**; esto es, que la entrega del beneficio se entenderá como remunerativo siempre que haya sido otorgado como consecuencia de la labor desplegada por el trabajador. Por tanto, de acuerdo a esta teoría solo será contraprestativo si la entrega se realiza en función a alguna prestación adicional a las funciones usuales, lo cual tendría que verificarse en cada caso particular.

Siendo ello así, tanto la primera o la segunda teoría determinarían que estamos ante un beneficio contraprestativo, por nuestra parte seguimos la tercera teoría. Con lo cual, es necesario analizar los demás elementos y características del beneficio, porque nuestro ordenamiento no ha establecido con claridad qué teoría sigue. Por tanto, procedemos a analizar dichos elementos característicos.

2.2.5.3 Libre disponibilidad:

²⁵ Página 62.

Corresponde verificar en qué casos puede considerarse que existe libre disponibilidad. El hecho de que el empleador realice el pago directamente al propietario del inmueble o el dinero sea entregado al trabajador, consideramos que no enerva el carácter remunerativo del mismo; toda vez que el único elemento que se adicionaría para argumentar un carácter no remunerativo sería que el trabajador, en el primer supuesto, no tenga la posibilidad de destinar el monto dinerario a otro gasto. Con lo cual, no tendría libre disponibilidad. No obstante, esa característica no sería determinante porque primaría la existencia de una ventaja patrimonial, lo cual verificaremos más adelante.

Asimismo, como se hizo mención también en el beneficio anterior, la libre disponibilidad no solo debe ser considerada como la capacidad del trabajador de decidir en que destina lo recibido por el empleador, sino que según Pizarro Díaz, también puede hablarse de libre disponibilidad cuando el trabajador participe en la elaboración de la estructura remunerativa y, también, cuando puede utilizar el bien recibido para un fin distinto al trabajo.

En caso de que el empleador pague directamente el arrendamiento de la vivienda o entregue la vivienda, es claro que el trabajador no tendría la posibilidad de destinar dicha suma dineraria a otro concepto; sin embargo, sí existiría libre disponibilidad si el trabajador ha tenido participación en el esquema remunerativo.

Respecto al último supuesto, sobre el poder utilizar el bien para fines distinto al laboral, conforme se ha desarrollado, esta indicación correspondería a la exclusión de las condiciones de trabajo. En este caso, conforme se ha mencionado no se considera condición de trabajo.

Por otro lado, existe otra posición de lo que se entiende como libre disposición “(...) de un lado, a la libertad para el uso del dinero, bienes o servicios entregados al trabajador y, de otro lado, a la libertad que tiene el trabajador de no rendirle cuentas.” (Arce Ortiz, 2013, pág. 342)

En ese sentido, el trabajador no tendría libre disponibilidad siempre el que empleador pague directamente el arrendamiento de la vivienda o si entrega la vivienda de manera directa, porque el empleado no tendría la posibilidad de decidir sobre el bien entregado.

Ahora bien, si es el empleador quien decide o elige la vivienda a arrendar, nuevamente se excluye la libre disponibilidad. Distinto sería el supuesto si es el propio trabajador elige la vivienda a arrendarse, en este caso sí existiría libre disponibilidad.

También se tendría que considerar quien se encuentra en el contrato de arrendamiento como arrendatario. Si figura el empleador, no existirá libre disponibilidad y si figura el trabajador sí habría disponibilidad, porque se entendería que es este quien ha escogido la vivienda y es quien ha asumido el compromiso de pago. Podría ocurrir que el funcionario elige la vivienda, pero es el empleado quien firma el contrato, considero que existiría libre disponibilidad porque, finalmente, se presume que el empleado ha podido negarse a firmar el acto jurídico.

Ahora, si nos encontramos ante el supuesto de que el trabajador elige la vivienda a arrendar pero es el empleador quien suscribe el contrato de arrendamiento, consideramos que sí existe libre disponibilidad por parte del trabajador, mas allá de cómo se haya concretado el acto jurídico.

En relación a la rendición de cuentas, en el supuesto que el empleador entregue una suma dineraria al trabajador, podría considerarse que el trabajador si tiene la posibilidad de utilizar dicho dinero para otro fin. Diferente sería el supuesto cuando el empleador entrega una suma dineraria y el empleado se encuentre obligado a sustentar dicho pago. Con lo cual, estaríamos en el supuesto de que la empresa le otorga un monto dinerario directamente al trabajador para que lo destine a un determinado concepto, en el supuesto análisis al pago de vivienda, pero el trabajador tendría la obligación o carga de sustentar con recibos el haber destinado a ello el pago. Entonces, también se descarta la posibilidad de considerarlo como de libre disponibilidad.

De lo verificado hasta aquí, dependiendo de la particularidad de cómo se efectiviza la entrega del beneficio será de libre disposición o no. En los supuestos que se ha admitido la existencia de libre disponibilidad, será un elemento que coadyuva a determinar la naturaleza remunerativa. No obstante, ratificamos el hecho que la libre disponibilidad no sería un elemento esencial de la naturaleza remunerativa, sino vendría a ser un elemento característico o reiterativo. Con lo cual, nuestro análisis no puede culminar solo con la verificación de si existe o no libre disponibilidad.

En este estado, corresponde analizar y/o verificar si se produce una ventaja patrimonial para el trabajador la entrega de este *fringe benefit*.

2.2.5.4. Ventaja Patrimonial

Si bien ya se ha descartado que estemos ante una condición de trabajo, incluso mencionando que habría una ventaja patrimonial, procedemos a analizar otras circunstancias a fin de verificar si varía dicha afirmación.

Aquí debemos, nuevamente, delimitar el supuesto específico. En aquellos casos donde el cambio de residencia se produce al momento de iniciar la relación laboral, como se ha mencionado vendría a ser una consecuencia de la particularidad de cada trabajador. Es decir, aquel que teniendo conocimiento que la prestación no se realizaría en su lugar habitual de residencia, siendo indispensable el cambio, es quien ha decidido asumir dicho costo. Habiéndose excluido la posibilidad de considerarlo como condición de trabajo, verificaremos que existe ventaja patrimonial si el empleador entrega una vivienda o asume el pago del arrendamiento de la vivienda.

Siendo indispensable el cambio de residencia, podemos señalar que el trabajador deberá destinar determinado monto dinerario para poder realizar dicho traslado de residencia. Por lo tanto, ya sea porque el empleador entrega directamente el monto dinerario o se le entrega una vivienda, no incrementaría de manera directa el patrimonio del trabajador pero sí se evitaría una disminución del mismo. Con lo cual, acontecería una ventaja patrimonial en el aspecto de un ahorro.

Incluso podría ocurrir que el monto otorgado por este beneficio accesorio sea una suma superior al promedio del mercado, cuando sea entregado en dinero; este elemento sólo corroboraría la ventaja patrimonial a favor del trabajador.

2.2.2.5.5 Conclusión:

De acuerdo a lo expuesto, tendríamos que la entrega de vivienda o la asunción del arrendamiento de vivienda a favor del trabajador:

- (i) No es una condición de trabajo, salvo en los lugares donde no pueda conseguir donde residir y deba ser proveído por el empleador.
- (ii) Será contraprestativo de acuerdo a la teoría que se siga.
- (iii) En el presente estudio, seguimos la teoría de la remuneración como contraprestación al trabajo realizado; por lo que, es necesario analizarse los otros elementos.

- (iv) Será de libre disponibilidad cuando el trabajador haya participado en el acuerdo del esquema remunerativo.
- (v) También será de libre disponibilidad cuando la entrega sea dineraria y no deba rendir cuentas al empleador o cuando tenga la posibilidad de elegir la vivienda que se arrienda.
- (vi) Sí genera una ventaja patrimonial, en la esfera de evitar un egreso económico.

Finalmente, corresponde analizar si puede considerarse a este beneficio como una liberalidad. Recordemos que existirían dos parámetros para verificar si nos encontramos ante una liberalidad: (i) si la entrega no guarda relación con criterios de productividad (ii) entrega indiscriminada al íntegro de la planilla. (Pizaro Diaz, 2018)

Entonces, el primer supuesto se asimila al de la asunción al impuesto a la renta. Esto es, que la entrega tiene la finalidad de generar un impacto en la producción y desempeño del personal calificado. Con lo cual, finalmente podríamos considerar que la entrega sí guarda relación con criterios de productividad, porque el mejor desempeño de dichos trabajadores genera mayor impacto en los resultados de la empresa. Alejando la posibilidad de considerarlo como una liberalidad.

En relación al segundo supuesto, tampoco estaríamos frente a una liberalidad, por lo menos no en la premisa establecida para la entrega de este *fringe benefit*, esto es, que la entrega es limitada al personal de dirección y no es entregado a la totalidad de la planilla.

Habiendo descartado que nos encontremos ante una condición de trabajo o ante una liberalidad, se arriba a la conclusión de que la entrega de vivienda o monto para arrendar una vivienda parte del empleador, entregado al personal directivo, constituye un concepto remunerativo.

2.3. ENTREGA DE VEHÍCULO Y GASOLINA

2.3.1 Particularidades y finalidad de su entrega:

Este beneficio adicional, consiste en poner a disposición del trabajador un vehículo y/o entrega de gasolina. Si bien puede tratarse, como en los beneficios anteriores de condiciones negociadas desde el contrato de trabajo de personal directivo, es usual que esto se produzca también en razón no sólo del cargo sino tomando en consideración las labores que realizará, en atención a las funciones asignadas o si la labor la realizará en un lugar diferente a su lugar de residencia.

Cabe precisar que el beneficio al que hacemos alusión no corresponde a lo regulado en el inciso e) del TUO de la Ley de CTS:

Artículo 19.- 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;

No encontrándonos en el supuesto de la norma indicada, precisamos que el *fringe benefit* corresponde al supuesto en el cual, a determinado trabajador, se le asigna un vehículo de manera permanente y/o se le entrega la gasolina o monto dinerario para la gasolina.

Siendo ello así, la entrega de vehículo puede corresponder a la necesidad de la prestación de servicios o a la jerarquía que ostenta el trabajador. Lo cual será analizado para poder determinar si alguna particularidad conlleva a variar, según el caso, la naturaleza jurídica.

Asimismo, es preciso indicar que la entrega puede ser en uso dentro de la jornada laboral, pero también sucede se le entrega al personal directivo, el vehículo y/o gasolina, sin que exista restricción de su uso durante la jornada de trabajo. Pudiendo ser utilizado por el trabajador de manera irrestricta no sólo para la prestación efectiva del servicio sino también para temas de índole personal y/o familiar.

Adicionalmente, es usual que al entregar un automóvil al personal directivo también quien asume el pago de la gasolina es el empleador. Siendo ello así, también deberá verificarse como se materializa la entrega y asunción del pago de gasolina.

2.3.2. Normativa aplicable:

Como ya lo hemos adelantado, el ordenamiento laboral regula a manera de exclusión determinados conceptos que no se consideran como remuneración. Dicha exclusión se encuentra en los artículos 19° y 20° del Texto Único Ordenado del D. S. 001-97-TR.

En el caso específico de los *fringe benefits* de entrega de vehículo y gasolina, veremos que de acuerdo a la norma indicada, podrá señalarse que se encuentran incluidos en alguno de dichos supuestos.

Una posibilidad será considerar a dichos conceptos como condiciones de trabajo. En ese sentido, en relación a las condiciones de trabajo, el artículo 19° literal a) del D.S. 001-97-TR, TUO de la Ley de CTS, señala lo siguiente:

“**Artículo 19.-** No se consideran remuneraciones computables las siguientes:

(...)

c) El costo o valor de las **condiciones de trabajo**.

(...)

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 constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”

Asimismo, el mismo artículo en el inciso e) excluye de manera expresa la consideración de un concepto como remunerativo, la entrega de movilidad o valor del transporte:

Artículo 19.- 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

Nótese que en el caso del inciso e), el legislador no sólo ha indicado que el valor del transporte no es remuneración de manera incondicionada, sino que incorpora dos requisitos que deberían ser indispensables. Nos referimos a que se encuentre supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que corresponda a un monto razonable. Sin embargo, como se ha mencionado, el beneficio que nos encontramos estudiando no corresponde al dinero o movilidad entregada solo para la asistencia al lugar de trabajo, supeditada a la asistencia, sino a la puesta a disposición del trabajador del vehículo de manera permanente y el pago de la gasolina.

Debe considerarse como base para analizar el presente beneficio la normativa mencionada en el apartado 7²⁶ del capítulo I, relacionado a lo que se considera remuneración en nuestro ordenamiento peruano y lo ya desarrollado sobre el principio de salariedad.

En el ámbito tributario, el artículo 37° de la Ley al Impuesto a la Renta, señala que se considera como gasto deducible, lo siguiente:

Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:
(...)

a.1) Los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos.

Los gastos por concepto de movilidad podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el Reglamento. Los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital Mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada.

No se aceptará la deducción de gastos de movilidad sustentados con la planilla a que se hace referencia en el párrafo anterior, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

Con lo cual, procedemos a analizar la naturaleza remunerativa de la asignación de vehículo y entrega de gasolina.

²⁶ Página 28.

2.3.3. Criterios en sede administrativa: SUNAT Y EL TRIBUNAL FISCAL

La entrega de automóviles y gasolina a trabajadores ha sido materia de análisis en sede administrativa tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal.

Se reitera que si bien, ambas instancias no analizan los beneficios accesorios dentro del ámbito laboral, analizan si deben ser consideradas como mayor ingreso; es decir, como mayor renta para el trabajador y como gasto deducible para el empleador.

Es así que, la SUNAT emitió el INFORME N° 215-2004-SUNAT-2B0000, de fecha 17 de noviembre de 2004. En dicho informe la SUNAT analiza si serían deducible los gastos generados por diversos vehículos, que fueron entregados a trabajadores para actividades de dirección, representación y administración de la empresa.

Cabe indicar que las normas que regulan la deducción de los gastos materia del presente análisis no establecen que se prescindan del principio general de causalidad para la deducción de dichos gastos, por lo que sólo son deducibles los gastos de mantenimiento de los vehículos de las categorías A2, A3 y A4 asignados efectivamente a las actividades de dirección, representación y administración de la empresa, pero teniendo en cuenta los límites antes descritos.

En ese sentido, si los referidos vehículos, adicionalmente, son utilizados para uso particular de las personas que ejercen dichas funciones, los gastos vinculados con el referido uso no pueden ser tomados en cuenta para la determinación de los gastos deducibles que se considerarán para establecer la renta neta, al no cumplir con el principio de causalidad del gasto. (SUNAT: 2004)²⁷

De lo desarrollado por la SUNAT, podemos identificar que existe un tratamiento diferenciado cuándo la utilización del vehículo, entregado a los trabajadores, tenga vinculación directa en relación a la prestación de servicios; es decir, cuando sea considerado como condición de trabajo y otro tratamiento cuando el trabajador utilice los vehículos entregados por el empleador para temas personales.

Nótese que no se realiza una calificación respecto a la naturaleza jurídica, incluso no se analiza si es mayor remuneración o mayor renta, sino que el análisis se circunscribe si

²⁷ INFORME N° 215-2004-SUNAT-2B0000

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2152004.htm>. Consultado 05 de junio de 2019.

es un gasto deducible por el empleador; sin embargo, verificaremos que ello coadyuva a nuestro análisis sobre la naturaleza jurídica del beneficio.

Entonces, sólo será un gasto deducible para el empleador, el egreso económico del empleado relacionado a los gastos del vehículo, cuando se acredite la causalidad respecto a la generación de renta del empleador. Como ha mencionado, para la autoridad tributaria, solo corresponde deducir gastos, de la renta bruta de tercera categoría siempre que el egreso económico haya ayudado a generar la renta. Con lo cual, si los gastos del vehículo han ayudado a generar dicha renta, podrán ser deducidos por el empleador.

Contrario sensu, cuando existan gastos relacionados al vehículo entregado por el empleador al trabajador, pero que este último lo ha utilizado para temas personales que no han contribuido a generar la renta de tercera categoría, la SUNAT considera que estos gastos no pueden ser deducibles, porque no estarían relacionados a la actividad que realiza el empleador.

Por tanto, tributariamente existe un tratamiento diferenciado cuándo los vehículos son utilizados para la prestación del servicio y respecto de cuándo son utilizados para temas personales. Otra conclusión que se puede extraer a partir de lo indicado por la SUNAT, es que los gastos irrogados por el uso de los vehículos por el trabajador, para temas personales, en principio no tendrían una relación de causalidad respecto a la actividad que realizan; por lo tanto, no devendría a ser un gasto deducible.

Extrapolando los argumentos de la SUNAT a temas laborales, podríamos indicar que coincidimos en que estamos ante supuestos diferenciados cuando se generen gastos relacionados a vehículos entregados por el empleador a trabajadores para la realización de labores, porque podríamos considerar las mismas como condiciones de trabajo. Diferente al supuesto de que se utilicen dichos vehículos para temas personales. Posteriormente, analizaremos si dichos beneficios tendrían o no la naturaleza de condiciones de trabajo o, por el contrario, tendrían carácter remunerativo

Por otro lado, el Tribunal Fiscal en el expediente N° 12802-2017 emitió la resolución N° 04375-1-202, de fecha 23 de marzo de 2013, y se pronunció sobre si determinados conceptos, incluidos la entrega de combustible, debieron ser considerado como renta de quinta categoría. Es así que, se verifica si ha existido un incremento en el patrimonio

del trabajador; concluyendo la autoridad administrativa que existió libre disponibilidad y por lo tanto debió estar afecto a renta de quinta:

Que de la revisión de los actuados se advierte que los importes considerados por la administración por concepto de rentas de quinta categoría por combustible fueron proporcionados por el Servicio de Intendencia del Ejército – SINTE, según se aprecia de foja 162, en tanto que los importes considerados por concepto de chofer y mayordomo, fueron obtenidos del cuadro de conceptos procesados por el Centro de Informática del Ejército – CINGE, de fojas 158-160.

Que de la documentación que obra en autos se tiene que los importes otorgados al recurrente por concepto de combustible, chofer y mayordomo eran de libre disposición, toda vez que éste no otorgaba liquidación o rendición de cuenta alguna por los anotados importes, sino que por el contrario, destinaba los anotados fondos a otros gastos, tal como lo ha reconocido por el propio recurrente en la instancia de apelación al indicar que las asignaciones por combustible, chofer y mayordomo cubrían otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, por lo que se encuentra acreditado que los importes recibidos eran de libre disposición del recurrente y que de acuerdo con las normas anteriormente expuestas, constituyen rentas de quinta categoría al haber sido obtenidas por concepto del trabajo personal del recurrente, y en tal sentido corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que según lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08729-5-2001, 0922-1-2001, 08653-4-2001, 01215-5-2002 y 05217-4-2002, se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente en el sentido de que tales conceptos calificaban como condiciones de trabajo. (Tribunal Fiscal 2012: 7)

Cabe precisar que, de acuerdo con el fundamento de la resolución citada, si bien se le entregaba al trabajador para gastos de combustible, chofer y mayordomo, el trabajador no rendía cuentas respecto a los gastos irrogados e incluso lo destinaba a otros gastos. Si bien se indica que cubrían otros gastos relacionados a la naturaleza de las funciones, no se especifica que gastos habrían sido. Es así que se indica que, dichos montos dinerarios fueron entregados por el trabajo realizado. Con lo cual, se le estaría otorgando el carácter de contraprestativo.

Finalmente, la autoridad tributaria señala que no pueden considerarse como condiciones de trabajo, toda vez que las condiciones de trabajo se entregan para el *“desempeño cabal de la función de los trabajadores, siempre que razonablemente*

cumplan con el objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial". Al respecto, coincidimos con lo señalado por el Tribunal Fiscal, en el sentido de señalar que las condiciones de trabajo no deben suponer ningún tipo de ventaja patrimonial para el trabajador. Sin embargo, se incluye una afirmación que puede conllevar a múltiples interpretaciones. Nos referimos a que las condiciones de trabajo "razonablemente cumplan con el objeto". Respecto a ello, podría considerarse que puede entregarse condiciones de trabajo pero que parcialmente cumplan su finalidad, pero también puedan ser utilizados para otra finalidad. Sería, entonces, suficiente que razonablemente sean utilizados para la prestación del servicio.

Respecto a lo último, si se tiene algún concepto dudoso tributariamente se analizaría en base al principio de razonabilidad. Sin embargo, más adelante verificaremos si dicho principio es aplicable y determinante para establecer la naturaleza jurídica en el ámbito laboral. Por lo pronto, rescatamos y consideramos indispensable para nuestro análisis, identificar cuando nos encontraremos ante una condición de trabajo, esto es, cuando sea indispensable para la prestación de servicios.

2.3.4. Criterios Jurisprudenciales:

En relación a la posición jurisprudencial, corresponde señalar que no se evidencia una tendencia clara ni uniforme sobre la naturaleza jurídica de estos beneficios. En ese sentido, se traerá a colación algunas sentencias donde se nos dará luces de cómo se realiza el análisis sobre la naturaleza remunerativa en sede judicial.

Una primera aproximación nos puede dar la sentencia casatoria sobre el fondo de la controversia N° 2410-1997 Piura, de fecha 16 de julio de 1999, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República.

En dicha sentencia se analiza la entrega de dinero para movilidad. De manera casi directa, señala que constituiría una condición de trabajo, de acuerdo a la regulación del artículo 19° del D.S. 003-97-TR:

Noveno.- Que, respecto al rubro de movilidad, ésta constituye condición de trabajo, por lo que no forma parte de la remuneración indemnizable y su inclusión en la misma colisiona con el inciso i) del artículo diecinueve del decreto legislativo número seiscientos cincuenta, habiendo el Juzgador aplicado erróneamente la norma, siendo también amparable este extremo. (Poder Judicial: 1997)

Como se puede apreciar de la propia cita, el considerando noveno es el único que motiva el extremo del pago de movilidad. No se hace mayor referencia a la forma de materialización de la entrega del beneficio, ni si corresponde a la entrega de movilidad supeditada a la asistencia o a la movilidad para realizar la prestación efectiva de servicios. Con lo cual, se considera que existe una deficiencia de motivación sobre este extremo y de manera directa, al considerarse legalmente que la movilidad es una condición de trabajo, no se analizan si existirían particularidades que genere el estar fuera del supuesto de hecho del artículo 19° del TUO de la Ley de CTS.

En la misma sentencia, se revoca el extremo de la sentencia de sala que había considerado el pago de “tiempo de viaje” como remunerativo y lo declara como condición de trabajo:

Décimo.- Que, en el mismo sentido se debe pronunciar respecto al tiempo de viaje, pues, éste no constituye una ventaja patrimonial para el trabajador, sino una condición de trabajo, habiéndose pactado en el convenio colectivo, y que a tenor de lo dispuesto por el inciso e) del artículo diecinueve del acotado, no constituye remuneración indemnizable, siendo su inclusión irregular, por lo que debe ampararse esta causal, lo mismo ocurre con la gratificación vacacional por constituir una liberalidad del empleador, en consecuencia se ha aplicado erróneamente la norma denunciada. (Poder Judicial: 1997)

Entendemos que la Corte Suprema, siguiendo una línea argumentativa y de motivación insuficiente sobre el caso en concreto, estaría pronunciándose con relación al pago que realiza el empleador para que el trabajador lo utilice para el transporte, regulado en el inciso e) del artículo 19° del TUO de la Ley de CTS. Como se verifica, el Colegiado Supremo de manera directa considera que al existir una previsión legal los eximiría de analizar la forma de efectivizarse, e incluso los exime a verificar si se cumple con la razonabilidad en el monto regulado en la misma norma.

Como se puede advertir, la fundamentación de la Corte Suprema deviene en escueta, la cual se limita a verificar el nombre del beneficio y suponer que corresponde al supuesto de hecho de la norma. Situación que no siempre se verificará.

Por otro lado, debemos traer a colación el pronunciamiento judicial²⁸ tanto en primera, como en segunda instancia, en un proceso laboral (Expediente N° 7493-2015) en el cual se reclamaba, entre otras pretensiones, que la asignación del vehículo y el pago de la

²⁸ Expediente N° 7493-2015-0-1801-JR-LA-02

gasolina eran parte de su remuneración. En ese sentido, la parte demandante solicitaba que sea considerado como monto computable para sus beneficios colaterales.

Respecto a dicho extremo, el Juzgado de primera instancia declaró infundada la demanda, con fecha 20 de julio de 2016, al considerar que la asignación por vehículo y gasolina entregada eran condiciones de trabajo. Los fundamentos sobre esa decisión fueron los siguientes:

15.- No queda dudas por ende y según lo ha admitido la propia emplazada que en aplicación de su Política de Asignación de Vehículos a Gerentes, asignaba a sus Gerentes de modo permanente un vehículo para su uso en sus actividades laborales y también como aparece de la Política de Asignación de Combustible y Gastos de Mantenimiento para los Vehículos asignados al personal del Grupo Camposol S.A. sede Lima que se anexa al escrito de demanda les otorgaba en vía de reembolso una dotación mensual de gasolina requerida para el uso de los vehículos que les fueron asignados, esto claramente revela que los vehículos y la gasolina asignada fue como consecuencia del desempeño del demandante en el cargo de Gerente Legal y Director de Gestión y Desarrollo Humano por ello razonablemente para permitir el cabal desempeño de sus labores y con ocasión del ejercicio de tales funciones, de allí que la asignación de vehículo y combustible sólo correspondía a quienes ostentaban el cargo de Gerentes esto es cuando se verificaba esta exigencia objetiva que define su naturaleza. (Poder Judicial: 2015)

De acuerdo a la propia cita, se consideran como hechos acreditados que el demandante ostentaba el cargo de gerente, a quien en función de una política de la empresa, se le entregaba de manera permanente un vehículo para uso de sus actividades y, vía reembolso, se le entregaba el pago de la gasolina.

Ahora bien, el razonamiento del Juzgador fue considerar que al ser el cargo del demandante Gerente Legal y Director de Gestión, "*claramente revela*" que ambos beneficios fueron entregados como consecuencia del "*desempeño*" del demandante. Por tanto, señala que para poder cumplir con sus funciones razonablemente se entiende la entrega de ambos conceptos.

Sobre esta motivación, consideramos que existe una contradicción al señalar que ambos conceptos fueron entregados como consecuencia de su desempeño, para posteriormente señalar que era para el desempeño de sus funciones. Si se determina que, los conceptos son como consecuencia del cargo y desempeño, estaría otorgando un carácter contraprestativo; carácter que posteriormente niega al indicar que solo se

entregaba a gerentes, como “exigencia objetiva”. Respecto a esto último, entendemos que el Juzgado pretendía señalar que solo los gerentes, en base a sus funciones específicas, requerirían dichos conceptos para poder cumplir con la prestación de servicios.

Más allá de la discordancia argumentativa, el Juzgado termina privilegiando el cargo ostentado y que, razonablemente, era para cumplir sus funciones. Con lo cual, serían condición de trabajo. Al respecto, parecería que el Juzgado estaría presumiendo la necesidad de la entrega de vehículo y gasolina para poder cumplir las funciones, porque en la sentencia no señala cuales serían esas funciones que solo realizarían los gerentes, que habilitaría que, para ellos, sea una condición de trabajo.

El Juzgado finaliza su argumentación negándole el carácter remunerativo a ambos *fringe benefits*, señalando lo siguiente:

17.- Consecuentemente la asignación por vehículo y gasolina cuya incidencia remunerativa pretende el actor, tienen indiscutiblemente la calidad de condición de trabajo, no sólo por su naturaleza condicionada al ser otorgadas únicamente a quienes ostenta el cargo de Gerentes tal era el caso del accionante y por ello con ocasión de sus funciones, sino también por su finalidad al ser concedidas con el objetivo y propósito de facilitar sus labores como Gerente en orden al logro de su buen desempeño en sus funciones, en tal virtud como medio para permitir el normal desarrollo y ejecución idónea y adecuada de su prestación personal, por lo que en aplicación de lo previsto en el artículo 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral que estipula que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, estos conceptos no tendrían naturaleza remunerativa a pesar que incluso pueda plantearse que el accionante podía destinarlos para su uso particular en la medida que esta circunstancia debe ser razonablemente valorada y ponderada a partir de la posición funcional y jerárquica que ostentaba el demandante como Gerente Legal y Director de Gestión y Desarrollo Humano. (Poder Judicial: 2015)

Ahora en el considerando décimo séptimo, se le quita la condición remunerativa por una naturaleza *condicional*, por ser entregados sólo a los gerentes. Este argumento, la calidad del trabajador, no debería ser un elemento determinante de la condición de trabajo, salvo vaya de la mano de las funciones necesarias en razón del cargo.

Finalmente, se menciona que si bien el demandante podía destinarlos para uso particular, entiéndase tanto el uso de vehículo como la gasolina, el Juzgado señala que

ello debe ser “razonablemente valorada y ponderada a partir de la posición funcional y jerárquica”. Nuevamente prima en el análisis del presente caso, el cargo que ostentaba el demandante, pero si bien coincidimos con el A quo que ello debe ser analizado de manera razonable y ponderada, dicho análisis no correspondería circunscribirse en el cargo, sino en el tiempo de uso particular por parte del beneficiario. Análisis que no se realiza y consideramos que es relevante al momento de verificar la naturaleza de estos *fringe benefits*.

En el mismo proceso, el pronunciamiento de segunda instancia confirma el extremo de la sentencia de primera instancia, que declaró infundado el reintegro de beneficios colaterales por la incidencia de la entrega de vehículo y gasolina.

La Sala Superior, mediante sentencia de fecha 05 de diciembre de 2017, señala expresamente que el análisis debe realizarse a partir del artículo 6° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral. El Colegiado Superior pone énfasis en que se debe verificar si la entrega es como contraprestación de los servicios y se produce una ventaja patrimonial. Lo señalado por la Corte nos parece apropiado; no obstante, la Sala Superior indica que esta ventaja patrimonial se produciría cuando el trabajador adquiere el derecho de propiedad del beneficio y, como consecuencia de ello, existe libertad de disponer. Si bien la adquisición del derecho de propiedad puede producirse en la mayoría de los casos y, con ello, resulta evidente la existencia de ventaja patrimonial, en el caso de los *fringe benefits* que estamos analizando, la ventaja patrimonial puede reflejarse no solo con el incremento del patrimonial.

DÉCIMO TERCERO: Que, de acuerdo al artículo 6 del Decreto Supremo 03-97 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. (...); es decir, para considerar el carácter remunerativo, debe ser como contraprestación de sus servicios, es así, que se permite el pago con bienes y servicios, y debe generarle beneficio o ventaja patrimonial, es decir, el trabajador desde el momento que se le abona la remuneración adquiere el derecho de propiedad sobre ella y puede disponer libremente sobre su destino. . (Poder Judicial: 2015)

Aplicando lo que la Sala Superior considera como necesario para resolver el caso en concreto, indican que dichos beneficios se delimitaban a un grupo de trabajadores.

DÉCIMO CUARTO.- De acuerdo al Manual de Políticas de Camposol, que obra a folios 6-7, pues la que corre a fojas 199 a 200, no puede ser valorada en esta causa al haber sido aprobada con fecha posterior al cese del actor, se desprende que la dotación de vehículos estaba dirigido a determinado grupo de Trabajadores, y a los que tenían asignado un vehículo se le pagaba la gasolina en la modalidad de reembolso, es decir, el trabajador debía acreditar con una factura a nombre de la demandada el uso de la gasolina en el vehículo asignado, e inclusive se considera un tope máximo, no teniendo por lo tanto, las características de una ventaja para el demandante como contraprestación por sus servicios, para poder ser considerado como parte de su remuneración, por lo que no corresponde amparar los reintegros solicitados por la incidencia de este conceptos en las gratificaciones, vacaciones y compensación por tiempo de servicios; debiendo confirmarse este extremo de la sentencia recurrida. (Poder Judicial: 2015)

Conforme se verifica, en este caso la Sala Superior no se limita a considerar como condición de trabajo sólo en razón del cargo que ostentaba el demandante, sino que valora el hecho que el reembolso por concepto de gasolina, no solo debía ser sustentado con facturas a nombre del empleador, sino que el empleador estableció un monto máximo. Si bien no se indica cuando era el monto máximo, para saber si era razonable (porque incluso cuando exista un monto máximo puede ser irrazonable, tanto que puede evidenciar que no sólo se encontraría limitado para la prestación de servicios sino para un beneficio adicional), esto es entendido por la Sala Superior como suficiente para indicar que no existió ventaja patrimonial.

Importante la inclusión de la existencia de un monto máximo para el reembolso, pero más trascendental hubiera sido analizar si el monto era razonable, en razón de las funciones que impliquen necesariamente el uso de la gasolina. Además, la Sala no se pronuncia sobre la asignación del vehículo, sino que se desestima con el razonamiento utilizado para la entrega de gasolina.

Destacamos que en el análisis judicial de este beneficio, se ha privilegiado el cargo ostentado por el beneficiario. También se analiza si corresponde a una condición de trabajo; sin embargo, para este último punto no se ha detallado las labores a las que se dedicaba el demandante, lo cual consideramos indispensable para determinar si nos encontramos ante una condición de trabajo o no. En el caso de la entrega de gasolina,

se verifica que se ha dado importancia a la existencia de un monto máximo. Posteriormente, verificaremos si ello conlleva a variar la naturaleza del *fringe benefit*.

Ahora bien, por su parte el Tribunal Supremo español ha negado el carácter remunerativo de la entrega de vehículo combustible en un proceso laboral iniciado por el Jefe Regional de Ventas en contra de la empresa Bauch & Lomb, una empresa del rubro salud ocular.

Así, a través de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre de 2005 (RJ 2006, 589), se precisó lo siguiente:

“Se deduce fácilmente de lo expuesto que la puesta a disposición del automóvil por parte de la empresa no tuvo como finalidad proporcionarle una retribución por su trabajo, sino que respondió a la necesidad de su utilización para el buen desempeño de su labor, ya que constituye un hecho notorio que resulta inherente al cometido de todo jefe de ventas la necesidad de desplazarse con habitualidad, bien para controlar la labor de los vendedores que, en su caso, puedan depender de él, o bien para visitar directamente a determinados clientes. Por consiguiente, debe descartarse, ya desde este momento, la idea de que la principal función que la atribución del uso del automóvil estuviera llamada a cumplir fuera la de formar parte de la retribución (salario en especie), sino que el vehículo constituía claramente un medio o «herramienta» necesaria («necesita para el desempeño», dice literalmente el relato histórico) para el normal desarrollo de su labor por parte del empleado”. (Tribunal Supremo: 2005)

En un mismo sentido, el Tribunal Supremo español sostuvo, en relación al uso para fines particulares que le dio al vehículo este Jefe Regional de Ventas, lo siguiente:

“Se señala en la fundamentación de la resolución recurrida, con valor de hecho probado, que el demandante, en los fines semana, utilizaba el vehículo para usos particulares. Pero esta expresión no es lo suficientemente específica y concreta como para permitir la deducción (al amparo del citado art. 1282 del Código Civil) de que esta utilización formara realmente parte del «sinalagma» contractual, esto es, que las partes contratantes hubieran pactado, bien inicialmente o bien a lo largo del curso de la relación (lo que constituiría una novación modificativa, a tenor del art. 1203.1º del propio Cuerpo legal) que la utilización del automóvil en el tiempo y forma antedichos tuviera una finalidad retributiva, en cuyo caso sí que podría considerarse salario en especie lo correspondiente a la utilidad que el coche pudiera reportar al trabajador al servirse de él para usos particulares los fines de semana. Sin embargo, lo único que aparece acreditado es que el vehículo «se usaba» [de facto] durante el expresado tiempo y en beneficio propio por parte del

demandante y, **a falta de más concreción, no puede afirmarse que esta forma de utilización hubiera sido pactada como compensación por la labor a desarrollar, pues caben también otras posibilidades, tales como la mera tolerancia por parte de la empresa o, incluso (y sin que con ello queramos afirmar que así fuera) el incumplimiento contractual en este punto por parte del empleado**". (Tribunal Supremo: 2005)

Respecto al pronunciamiento del Tribunal Español, destacamos que se precisa el cargo ostentado por el trabajador, más allá de un cargo directivo, destaca las funciones inherentes al Jefe de Ventas, porque se indica que para que cumpla con las labores de supervisión, es necesario el automóvil entregado. Importante análisis, que consideramos indispensable al momento de verificar cada caso en concreto.

Por otro lado, se menciona que respecto al uso particular que pudo realizar el trabajador del automóvil, ello no generaría de manera inmediata que sea un pago contraprestativo, porque en primer lugar no fue pactado de dicha forma y de otro lado, incluso puede corresponder a la tolerancia del empleador a favor del trabajador o de un incumplimiento por parte de éste.

De la sentencia española nos parece importante y se utilizará al momento de realizar nuestro análisis, si el pacto de condición de trabajo o pago contraprestativo será determinante al momento de evaluar la naturaleza. Asimismo, se analizará si la tolerancia o incumplimiento del trabajador conllevaría a considerar una condición de trabajo, a pesar de poder existir alguna ventaja patrimonial.

2.3.5. Análisis sobre carácter remunerativo o no remunerativo:

Debe tenerse en cuenta que dentro del análisis de estos beneficios se mencionará las diferentes particularidades que se podrían presentar al momento de la entrega, por lo que será necesario analizar cada escenario.

La primera verificación a realizarse corresponde a analizar si puede considerarse condición de trabajo o no.

2.3.5.1 Condición de trabajo:

Extrayendo las definiciones mencionadas respecto a las condiciones de trabajo²⁹, se entiende como condición de trabajo toda entrega por parte del empleador a favor del trabajador de herramientas o condiciones necesarias para la ejecución de la labor.

Nos resultará muy útil lo señalado por Pizarro³⁰, porque de lo indicado por la autora se entiende que las condiciones de trabajo variarán no solo dependiendo del empleador y el giro que tenga, sino que también será importante las funciones que desempeñen los beneficiados.

Recordemos que nuestro estudio inició señalando que la frecuencia de entrega de los *fringe benefits* corresponde al personal directivo. Con lo cual, el hecho que el cargo ostentado sea de gerente, por ejemplo, de manera inmediata no debería generar que estos beneficios sean condiciones de trabajo.

Siendo ello así, se considera que lo fundamental será verificar las necesidades del empleador y las funciones específicas del trabajador para poder considerar si son o no necesarios ambos conceptos, para que se realice la prestación del servicio.

Por ejemplo, si estamos ante un gerente de operaciones de una empresa que opera en distintos puntos (distritos o ciudades) y al ser parte de sus funciones la verificación que la operación se realice de manera correcta, que implique visitas constantes a distintos centros de labores, resulta objetivo que pueda considerarse como condiciones de trabajo. Diferente a un gerente de alguna dirección específica, que realice el integro de sus funciones en las oficinas de su empleador.

En este segundo supuesto, podría intentar considerarse que se encuentre en el supuesto de la exclusión del inciso e) el artículo 19° del D.S. 001-97-TR, referente al valor del transporte supeditado a la asistencia o un monto fijo. Ello, porque podría entregarse un monto para gasolina, que acorde al mercado sea razonable, y no será remunerativo. Nótese que no es condición de trabajo, pero tampoco es remunerativo. Sin embargo, la

²⁹ Página 28.

³⁰ “en el caso de un trabajador administrativo, es posible que el empleador, con el objeto de brindar una determinada imagen corporativa, le otorgue un uniforme con el cual deberá llevar a cabo su prestación. Según es señalado expresamente por la norma este uniforme deberá ser considerado una condición de trabajo”. (Pizarro 2006: 88)

entrega de vehículo no puede considerarse en el supuesto de hecho del inciso e) sino que el análisis debe ser si es condición de trabajo o no.

Entonces, si bien se considerará, en principio, como condición de trabajo dependiendo las funciones del trabajador, no debemos olvidar que debe verificarse que para aplicar el artículo 19° de la Ley de CTS es necesario que la entrega *“no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”*.

Las condiciones de trabajo no generan ventajas patrimoniales, con lo cual si se produce un beneficio patrimonial se excluye de manera inmediata dicha posibilidad.

Si la entrega del automóvil y gasolina se circunscriben a la utilización de los mismos durante la jornada de trabajo, no traería mayores inconvenientes en reiterar la naturaleza de condición de trabajo. Ello se produciría, por ejemplo, si el beneficiario tiene a su disposición un vehículo a ser recogido en las instalaciones de la empresa y deba ser devuelto al finalizar la jornada. Ahora, atendiendo a los cargos que usualmente ocupan estos beneficiarios, no estarían sujetos a fiscalización ni ha jornada máxima, con lo cual no podría delimitarse con claridad la finalización de la jornada diaria. Sin embargo, considero que si es puesto a disposición por el periodo de la jornada semanal y no utilizado o retirado de las instalaciones del empleador en los días de descanso semanal, también nos encontraríamos en principio ante condición de trabajo.

Distinto sería el panorama, o por lo menos no tan pacífico, si el vehículo no debiese ser retirado de las instalaciones del empleador (o el lugar que este disponga) sino que fuese entregado, sin ningún tipo de restricción horaria al trabajador. Si bien se podría aludir nuevamente a las jornadas máximas mencionadas y a la no fiscalización, el empleador no tendría posibilidad, por ejemplo, de destinar dicho vehículo a otro trabajador, cuando el beneficiario primigenio no estuviese realizando prestación efectiva.

Otro supuesto, donde incluso podría ya vislumbrarse una ventaja patrimonial, es en el supuesto de que el vehículo y gasolina son utilizados para temas personales del trabajador, no vinculados a la prestación del servicio. Siendo el supuesto más evidente del uso personal, no solo cuando el vehículo y gasolina siguen a disposición y en posesión del trabajador en sus descansos semanales, sino en el periodo vacacional.

En los dos últimos casos, podría considerarse que existe alguna ventaja patrimonial, dependiendo del uso personal que le dé cada trabajador. Aunado a que puede existir alguna restricción por parte del empleador, que limite dicha ventaja que pueda pretender el trabajador. Por lo que, ello se tendrá que complementar con el análisis de libre disponibilidad.

Habiéndose descartado que estemos frente a conceptos remunerativos en todos los supuestos de la entrega, al ser condiciones de trabajo (circunscribiéndose dicha naturaleza sólo cuando se verifica que efectivamente es necesario de acuerdo a las funciones), corresponde analizar si esos *fringe benefits* (en los supuestos que no sean condición de trabajo ni tengan la naturaleza de asignación por movilidad) tienen naturaleza remunerativa o no remunerativa.

2.3.5.2. Contraprestatividad:

En primer lugar, debemos verificar si los beneficios mencionados tienen carácter contraprestativo; esto es, si lo entregado es como consecuencia de los servicios realizados por el trabajador.

De acuerdo a lo desarrollado en el apartado 1.5.1³¹, es pacífica la existencia de tres teorías sobre la contraprestatividad. La primera, considera como contraprestativo todo lo entregado por la existencia de contrato de trabajo. De acogerse esta teoría, todo lo que el empleador entrega sería por la propia existencia del contrato de trabajo y con lo cual también sería contraprestativo. En este escenario, la entrega de vehículo y gasolina tendrían carácter contraprestativo.

Ahora bien, la segunda teoría sobre la contraprestatividad establece que un concepto tendrá la naturaleza de contraprestativo, siempre que exista puesta a disposición de mano de obra por parte del trabajador a favor del empleador. En esta teoría, a diferencia de la primera, no todo concepto es contraprestativo sino que es necesario que el trabajador haya puesto a disposición del empleador su fuerza de trabajo.

Con lo cual, los beneficios de entrega de vehículo y gasolina serán contraprestativos siempre que haya puesta a disposición de la mano de obra del trabajador beneficiado.

³¹ Página. 64.

A *contrario sensu*, cuando no haya puesta a disposición, no tendría carácter contraprestativo. Siguiendo esta teoría, podría considerarse que el beneficio varía de naturaleza en los casos donde el empleador sigue entregando o poniendo a disposición el vehículo y/o gasolina, cuando no hay disposición, por ejemplo en las vacaciones del trabajador.

La tercera teoría menciona que es contraprestación siempre que exista trabajo efectivo; esto es, que la entrega del beneficio se entenderá como remunerativo siempre que haya sido otorgado como consecuencia de la labor desplegada por el trabajador. Por tanto, de acuerdo a esta teoría solo sería contraprestativo si la entrega se realiza en función a alguna prestación adicional a las funciones usuales, lo cual tendría que verificarse en cada caso particular.

Siendo ello así, tanto la primera o la segunda teoría determinarían que estamos ante beneficios contraprestativos; sin embargo, resaltamos que es necesario analizar los demás elementos y características de los beneficios, porque nuestro ordenamiento no ha establecido con claridad que teoría sigue. Por tanto, procedemos a analizar dichos elementos característicos.

2.3.5.3 Libre disponibilidad:

Corresponde verificar en qué casos puede considerarse que existe libre disponibilidad. Conforme se indicó en el análisis del primer *fringe benefit*, coincidimos con Pizarro Díaz cuando establece los supuestos donde se entiende la existencia de libre disponibilidad:

(i) que la libre disposición es la facultad con la que cuenta el trabajador de decidir el destino de los bienes o servicios que recibe como contraprestación por su labor; (ii) que la libre disposición se ejerce al momento en el que el trabajador participa en la elaboración de su estructura remunerativa; y (iii) que la libre disposición equivale a la posibilidad de utilizar el bien recibidos para un fin distinto al trabajo. (2006, pág. 73)

De manera adicional, se incorpora los supuestos que determina Arce respecto a la libre disposición:

“(…) de un lado, a la libertad para el uso del dinero, bienes o servicios entregados al trabajador al trabajador, y, de otro lado, a la libertad que tiene el trabajador de no rendirle cuentas.” (2013, pág. 342)

Se habían señalado algunos supuestos de entrega de vehículo. El primero, cuando se pone a disposición el vehículo, pero el mismo debe ser utilizado dentro de la jornada de trabajo, debiendo ser recogido de las instalaciones del empleador (o de donde éste disponga) y ser dejado al finalizar la jornada en el mismo lugar. En este supuesto, (i) el trabajador no cuenta con capacidad de decidir el destino del bien porque no solo la propiedad sigue siendo del empleador sino que tampoco puede utilizar el bien fuera de la jornada. Siguiendo el análisis, en este caso, si incluso el trabajador ha participado en la elaboración de la estructura remunerativa, debe considerarse que la limitación en el uso del bien, partiría de una decisión en conjunto de que no existe libre disponibilidad. Respecto a lo último, considero que el trabajador no tendría libertad de disponer del vehículo fuera de la jornada laboral, si bien podría tener capacidad de decidir el uso durante la jornada, considero que se ven tan limitada su decisión que no podría considerarse la existencia de libre disponibilidad.

El primer supuesto mencionado por Arce, sería equivalente al último supuesto de Pizarro Díaz, entonces, seguimos con la rendición de cuentas. Si bien en el supuesto mencionado no habría rendición de cuentas sobre la disposición de manera diaria, considero que no es suficiente ya que prima la no posibilidad de utilizarlo fuera de la jornada.

El supuesto más recurrente es que no existe alguna restricción para la jornada laboral, sino que la entrega sea de manera permanente. Esto es, que el vehículo sea entregado al personal directivo, sin que deba dejarlo en las instalaciones del empleador, sino que también es utilizado para el traslado de su vivienda al centro laboral y para la prestación del servicio. En este supuesto, podría considerarse que el transporte al centro de laborales supondría lo regulado en el inciso e) del artículo 19° de la Ley de CTS y la utilización del vehículo durante la jornada, tendría el mismo análisis de los párrafos anteriores. Lo relevante en este supuesto, es que el trabajador pueda tener la posibilidad de utilizar el vehículo para temas personales o no circunscritos a la prestación de servicios.

Entonces, si el empleador incluye al momento de la entrega del vehículo algún acuerdo o tiene alguna política sobre la restricción del uso del bien para dichos temas adicionales, y aun así el trabajador lo utiliza para ello, se verificará incumplimiento por parte del trabajador mas no podría considerarse como libre disponibilidad. Un hecho usualmente destacado, es que de manera concreta no se rinde cuentas sobre el

cumplimiento de la obligación mencionada; sin embargo, la no fiscalización directa no conlleva a que el hecho de utilizar el vehículo para temas laborales no haya sido una obligación; por tanto, ello no conlleva a convertir el beneficio en disponible.

Finalmente, podría darse el supuesto que el vehículo esté a disposición del trabajador tanto para traslados al centro laboral como la prestación de servicios, sino que incluso se encuentre a su disposición en periodos de descanso semanal y/o vacacional. En este caso, aun cuando existen restricciones sobre el uso del vehículo, es claro que existe mayor posibilidad de que se utilice el bien para temas adicionales. En descanso semanal podría considerarse incluso razonable, si de la mano existen las restricciones mencionadas. Sin embargo, en periodo de vacaciones que supongan suspensiones de tiempo razonables, tendría que analizarse el tenor de las políticas restrictivas del empleador y de manera efectiva el uso que le dio el trabajador. Con lo cual, en este último supuesto dependerá de cada caso en concreto.

En relación al otorgamiento de gasolina, esto se puede efectivizar de manera específica de tres formas: entrega de vales, entrega de dinero o reembolso aleatorio con o sin sustento, entrega de un monto fijo con o sin sustento.

Precisamos que los supuestos que hemos señalado para la entrega de vehículo se replica para la entrega de gasolina. Siendo por tanto, condición de trabajo cuando se destine única e íntegramente para la prestación de servicios. Si se entrega también para el traslado al centro laboral, estaríamos en la exclusión del inciso e) del artículo 19° de la Ley de CTS. Correspondiendo entonces el análisis en el supuesto que hasta ahora nos seguiría surgiendo dudas, esto es cuando se sigue entregando gasolina que puede ser utilizado en descansos semanales y vacacionales.

Haciendo el análisis de libre disponibilidad³², cuando la entrega sea a través de vales, no tendría la posibilidad de utilizarlo para otra finalidad o decidir otro destino que el canje en los lugares autorizados, no configurándose libre disponibilidad. Será de libre disposición si el trabajador ha tenido la posibilidad de participar en la restructura, salvo en la misma estructura se le quite dicha calidad. Respecto a la posibilidad de utilizar el bien para un fin distinto al trabajo, destacamos que no podrá ser utilizado para otro fin que no sea el canje en gasolina o combustible correspondiente, sin embargo sí habría libre disponibilidad sobre el excedente que lo utilizaría para trasladarse para fines

³² De acuerdo a los supuestos establecidos por Pizarro Díaz y Arce.

netamente personales. Finalmente, si no se rinde cuentas, también procedería determinar la existencia de libre disponibilidad.

Cuando la entrega es por dinero o reembolso de un monto dinerario con sustento o sin sustento, los supuestos se replicarían a lo de los vales. Sólo habría libre disponibilidad cuando se utilice parte de la gasolina, para temas adicionales a la prestación de servicios y traslado al centro de laborales. No habrá libre disponibilidad en relación a la existencia de rendición de cuentas y habrá cuando, no exista rendición de cuentas al empleador.

Por último, podría producirse la entrega de un monto fijo con o sin sustento. En este caso, habrá libre disponibilidad cuando al no existir rendición de cuentas, pueda utilizarlo para un fin distinto. La participación en el esquema remunerativo, dependerá de lo que efectivamente ocurra en el caso en concreto. También existirá libre disponibilidad cuando si bien lo utilice para pago de gasolina, utilice el combustible para temas extra laborales, siendo solamente el excedente destinado a dichos temas como de libre disponibilidad.

2.3.5.3 Ventaja patrimonial:

En este estado, corresponde analizar y/o verificar si se produce una ventaja patrimonial para el trabajador a entrega de este *fringe benefit*.

Habiendo descartado algunos supuestos sobre su calidad remunerativa por ser condición de trabajo o porque se incluye en supuesto del inciso e) del artículo 19° del D.S. 001-97-TR, en este punto analizaremos el último supuesto, donde el vehículo está disposición del trabajador 24 por 7, o cuando se le sigue entregando por concepto de gasolina, incluido el periodo de descanso vacacional y semanal.

Como habíamos precisado, en ese supuesto es posible que el trabajador utilice el vehículo o gasolina para temas adicionales a la prestación del servicio. Es ahí donde debe analizarse si existe o no ventaja patrimonial. Al respecto, es claro que si no tenía a disposición el vehículo de la empresa o la gasolina, para realizar sus temas extralaborales habría necesitado otro medio de transporte. Con lo cual, podríamos hablar de una ventaja patrimonial en la esfera de ahorro, al evitar una disminución de su patrimonio. Sin embargo, si hablamos de que existían restricciones de su uso o política en el uso de vales o dinero de gasolina, tendrá que ponderarse ambas esferas

en el caso en concreto y verificar por un lado que tan drásticos eran los lineamientos del uso versus el monto de ventaja patrimonial que finalmente habría percibido.

Incluso, cuando hablamos de la entrega de gasolina podría ocurrir que el monto dinerario, sea fijo o variable, otorgado sea una suma superior al promedio del mercado, siendo irrazonable de acuerdo al análisis del monto promedio del costo del traslado al centro de laborales y la prestación de servicio, cuando sea entregado en dinero; este elemento sólo corroboraría la ventaja patrimonial a favor del trabajador.

2.3.5.4 Conclusión:

De acuerdo a lo expuesto, tendríamos que la entrega de vehículo y gasolina a favor del trabajador:

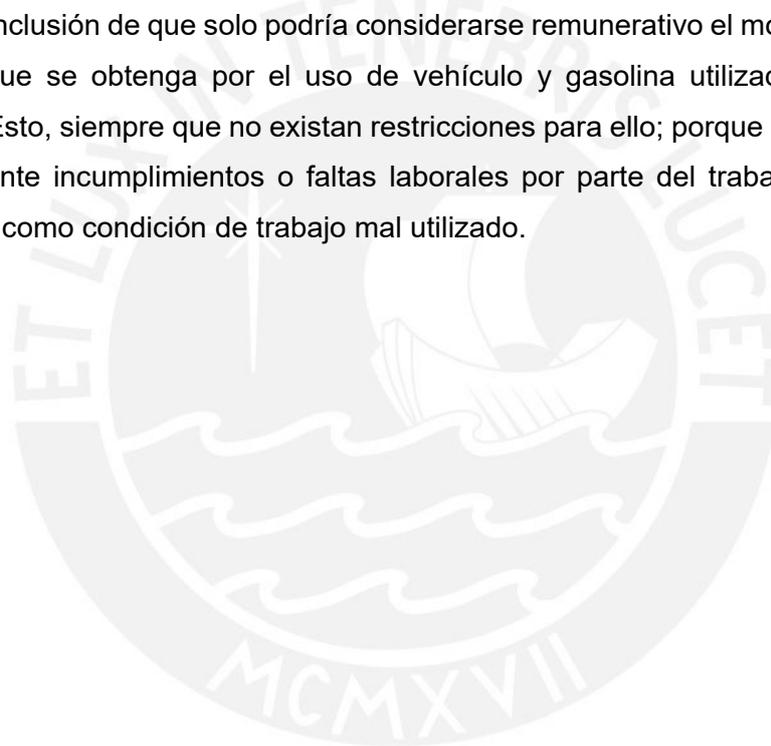
- (i) Son condiciones de trabajo siempre que estén íntimamente relacionado con las funciones que realiza el trabajador.
- (ii) Será contraprestativo de acuerdo a la teoría que se siga.
- (iii) En el presente estudio, seguimos la teoría de la remuneración como contraprestación al trabajo realizado; por lo que, es necesario analizarse los demás elementos.
- (iv) La disposición de vehículo o entrega de gasolina, supeditada a la jornada laboral o traslado al centro de laborales, no tendrá libre disponibilidad por parte del trabajador.
- (v) Será de libre disponibilidad cuando pueda utilizar el vehículo o gasolina para temas extralaborales y siempre que no exista políticas restrictivas sobre el uso.
- (vi) También será de libre disponibilidad cuando la entrega de gasolina sea dineraria y no deba rendir cuentas al empleador.
- (vii) Sí genera una ventaja patrimonial, en la esfera de evitar un egreso económico si su utilizan para temas extralaborales, sólo en el excedente del uso para dichos temas.

Finalmente, corresponde analizar si puede considerarse a este beneficio como una liberalidad. Recordemos que existirían dos parámetros para verificar si nos encontramos ante una liberalidad: (i) si la entrega no guarda relación con criterios de productividad (ii) entrega indiscriminada al íntegro de la planilla. (Pizaro Diaz, 2018)

Entonces, el primer supuesto se descarta toda vez que finalmente la entrega de estos *fringe benefits* tiene la finalidad de generar un impacto de la producción y desempeño del personal directivo, salvo pueda sustentarse que se prioriza un tema de imagen corporativa; sin embargo, debe primar la intención de mejorar la producción de este personal.

En relación al segundo supuesto, al igual que nos beneficios anteriores, la premisa establecida para la entrega es, que la entrega es limitada al personal de dirección y no es entregado a la totalidad de la planilla. Recordemos que si es para el desempeño de las funciones de dicho personal, o incluso de personal no directivo, estaríamos frente a condiciones de trabajo.

Como conclusión, podemos señalar que las particulares de la entrega efectiva van a variar la naturaleza de la entrega de vehículo y gasolina. Uno de ello, cuando no sea directamente condición de trabajo y no estemos ante una liberalidad (porque la entrega del vehículo y gasolina se realiza incluso en descansos semanales y vacacionales), se arriba a la conclusión de que solo podría considerarse remunerativo el monto de ventaja patrimonial que se obtenga por el uso de vehículo y gasolina utilizado para temas personales. Esto, siempre que no existan restricciones para ello; porque de lo contrario, estaríamos ante incumplimientos o faltas laborales por parte del trabajador y podría considerarse como condición de trabajo mal utilizado.



CONCLUSIONES:

- 1) Los *fringe benefits* son los beneficios adicionales o accesorios, también denominados beneficios voluntarios, extralegales, extrasalariales o marginales y son conceptos entregados por el empleador a favor de los trabajadores, sin que se encuentren obligados a su entrega.
- 2) La aparición u origen de los beneficios corresponde a una política utilizada en diversas empresas, con el fin de incentivar un trabajo más productivo por parte de sus trabajadores, principalmente directivos, bajo la justificación de la existencia de una política empresarial de compromiso con los trabajadores y buen clima laboral
- 3) La entrega de los *fringe benefits* tiene un doble objetivo, por un lado la fidelización de los trabajadores para retener al personal que se considera valioso, atraer personal siendo competitivos en el mercado y por otro, el no incrementar directamente la remuneración.
- 4) Los *fringe benefits* son frecuentes en su entrega al personal de dirección, pero también son entregados al personal no calificado. Este personal no calificado, percibe los beneficios extralegales que son menos costosos.
- 5) A la fecha no existe un consenso sobre la naturaleza remunerativa o no remunerativa de los *fringe benefits*; no obstante, es mayoritariamente aceptado que la naturaleza de cada *fringe benefit* debe ser evaluado de manera individual y considerando las particularidades de cada uno, de acuerdo a la legislación vigente.
- 6) Para que se realice un adecuado análisis sobre lo que se entiende como remuneración, debe considerarse lo establecido en el artículo 6° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, así como el artículo 10° del D.S. 001-96- TR Reglamento de la Ley de Fomento del Empleado. Asimismo, debe analizarse si se encuentran dentro de las exclusiones establecidas en los artículos 19° y 20° del D.S. 001-97-TR.
- 7) Respecto al *fringe benefit* de la asunción del impuesto a la renta, se ha concluido que el beneficio se materializa cuando el tributo (renta de quinta categoría) es pagado directamente por el empleador, no como agente de retención, sino que el empleador no retiene; no obstante, procede con el pago. Esto es, cuando el dinero que se entrega al fisco por lo percibido por el trabajador, en realidad corresponde a un desembolso del empleador.
- 8) El beneficio accesorio de asunción al impuesto a la renta será remunerativo de acuerdo a la teoría que se siga. De seguirse la teoría de la remuneración por la existencia del contrato de trabajo o la disposición a la mano de obra será contraprestativo. De seguirse con la teoría de la remuneración por la contraprestación por el trabajo realizado, tiene que analizarse los otros elementos.

- 9) Será de libre disponibilidad siempre que el trabajador haya participado en el acuerdo del esquema remunerativo. Si no ha participado en la estructura remunerativa, no tendría libre disponibilidad.
- 10) Este beneficio sí genera una ventaja patrimonial, en la esfera de evitar un egreso económico. No es una liberalidad, si solo es entregado directivos, porque tendría una finalidad de productividad. Por tanto, a asunción del impuesto a la renta por parte del empleador, entregado al personal directivo, constituye un concepto remunerativo.
- 11) Respecto al *fringe benefit* de entrega de vivienda, este se materializa cuando el empleador asuma la obligación de pago de vivienda a favor del trabajador, este beneficio se puede materializar mediante la entrega de vivienda o entrega de dinero para el arrendamiento de la vivienda.
- 12) La entrega de vivienda sólo será condición de trabajo, de acuerdo a lo regulado en el inciso c) del artículo 19° de la Ley de CTS, cuando sea indispensable para realizar la labor. Entendiéndose que resulta indispensable cuando el trabajador no puede arrendar por sí mismo o asumir el costo por circunstancias ajenas a él. Por ejemplo, en las unidades mineras.
- 13) Estaremos frente a un *fringe benefit* y no ante una condición de trabajo, cuando el empleador entrega la vivienda cuando ello no resulta indispensable. En dicho supuesto, para verificar si es remunerativo o no, debe analizarse si es contraprestativo, si existe libre disponibilidad y ventaja patrimonial.
- 14) La entrega de vivienda será contraprestativa de acuerdo a la teoría que se siga. Al seguirse en el presente trabajo la teoría de contraprestativa por el trabajo efectivo, no puede considerarse como contraprestativo, siendo indispensable verificar los demás elementos.
- 15) Es de libre disponibilidad cuando el trabajador haya participado en el acuerdo del esquema remunerativo. También será de libre disponibilidad cuando la entrega sea dineraria y no deba rendir cuentas al empleador o cuando tenga la posibilidad de elegir la vivienda que se arrienda. Respecto a la ventaja patrimonial, la entrega de este beneficio sí genera una ventaja patrimonial, en la esfera de evitar un egreso económico.
- 16) No se considera una liberalidad, porque la entrega está destinada sólo al personal directivo, teniendo por tanto una finalidad de mayor productividad de dicho personal. Por lo tanto, constituye un concepto remunerativo.
- 17) Estamos frente al *fringe benefit* de entrega de vehículo y/o gasolina, cuando se entrega sin que sea necesario para realizar las funciones del trabajador; toda vez que en dicho supuesto nos encontramos frente a condiciones de trabajo. Este beneficio tampoco corresponde a lo regulado en el inciso e) de artículo 19° de la Ley de CTS.

- 18) Ahora bien, al analizar si el beneficio es contraprestativo, siguiendo la teoría contraprestativa por el trabajo realizado, el beneficio no tiene dicha calidad. Por lo que es indispensable, analizar la libre disponibilidad y ventaja patrimonial.
- 19) Respecto a la libre disponibilidad de la entrega de vehículo o entrega de gasolina, supeditada a la jornada laboral o traslado al centro de laborales, no tendrá libre disponibilidad por parte del trabajador. Será de libre disponibilidad cuando pueda utilizar el vehículo o gasolina para temas extralaborales y siempre que no exista políticas restrictivas sobre el uso. También será de libre disponibilidad cuando la entrega de gasolina sea dineraria y no deba rendir cuentas al empleador. Finalmente, respecto a la existencia de ventaja patrimonial, se ha llegado a determinar que si existe ventaja en la esfera de evitar un egreso económico siempre que se utilice para temas extralaborales.
- 20) Sobre el análisis de si nos encontramos ante una liberalidad, se ha considerado, al igual que en los beneficios adicionales previos, no es liberalidad al no entregarse a todo el personal sino sólo a los directivos. Por lo tanto, nos encontramos ante un concepto remunerativo.
- 21) De acuerdo a lo desarrollado en el presente trabajo de investigación, en razón a la particularidad de la entrega de los *fringe benefits* sí serán remunerativos en algunos supuestos; no obstante, no podemos extender dicha naturaleza a todos los beneficios adicionales, sino que cada uno debe ser analizado de manera individual.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

1. ACKERMAN, Mario
2008 *Tratado de Derecho del Trabajo*. Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores.
2. ALIAGA, César
2013 *La remuneración mínima vital y demás derechos laborales constitucionales como límites materiales del contrato-ley*. Tesina de maestría en Derecho de la Empresa. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho.
3. APARICIO, Luis, Alfredo CHIENDA, Aldo VILELA y Anna VILELA
2004 *Remuneraciones e Ingresos Computables. Efectos de los derechos laborales, beneficios sociales, aportes y tributos*. Lima: AELE.
4. APARICIO, Luis (editor)
2008 *Relaciones Laborales en los Países Miembros de APEC*. Lima: AELE.
5. ARCE, Elmer
2013 *“Derecho del trabajo individual: Desafíos y deficiencias*. Segunda edición. Lima: Palestra Editores.
6. ARGANDOÑA, Antonio
2000 “La remuneración de los directivos mediante opciones sobre acciones: aspectos económicos y éticos.” *Economía y ética, Universidad de Navarra*, 2000, Documento de investigación número 41.
7. ARTZ, Benajamin
2010 *Fringe Benefits and Job Satisfaction*. Milwaukee: University of Wisconsin.
8. Avilés, J. A. (2001). *Configuración jurídica del salario* . Granada: Editorial Comares
9. BARBAGELATA, Héctor
1985 *El derecho del trabajo en América Latina*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
10. BUENO-TIZON, Ramón

- 2006 "Hacia una determinación de los beneficios sociales como gasto deducible" *Derecho & Sociedad*. Lima, 2006, número 27, pp. 67-75.
11. CASTILLO, Jorge, Fiorella DEMARTINI, Patricia FERIA y Carla ROMERO
2014 *Remuneraciones*. Lima: ECB Ediciones
12. CONFLITTI, Mario
1988 *Sueldos y Salarios*. Buenos Aires: Editorial Universal.
13. CORRAL, Fernando
2006 *Recursos Humanos: Compensación*. Madrid: MBA-Edición.
14. Conferencia de los Estados de América miembros de la Organización Internacional del Trabajo. (1952) *Métodos de remuneración de los empleados*.
15. DIAZ, Raquel
2011 *Estructura de las Remuneraciones. Incidencia Laboral y Tributaria*. Lima: Contadores & Empresa.
16. ECHAIZ, Daniel
2010 *Instituciones de derecho empresarial*. Lima: Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación APECC.
17. ERMIDA, Oscar
2003 *Protección Jurisdiccional de los derechos laborales, relevancia de su constitucionalización, flexibilidad laboral y formación a comienzos del siglo XXI*. Lima: Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social.
18. FERNANDEZ, José
2010 *Retribuciones del personal de alta dirección*. En: MONEREO, José Luis y Ángel VAL. *El régimen jurídico del personal de alta dirección (aspectos laborales y de seguridad social)*. Granada: Comares, pp. 227-264.
19. FERRO, Victor y Fernando GARCIA
1992 *Derecho Individual del trabajo*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
20. FLORES, Ignacio
1994 *La contratación laboral como medida política de empleado en España*. Madrid: Colección Estudios.
21. GARCIA, Álvaro
2011 *Supuestos de afectación a la remuneración*. Lima: Soluciones Laborales.

22. GARCIA, Alvaro, Luis VALDERRAMA, y Brucy PAREDES
2014 *Remuneraciones y beneficios sociales*. Lima: Soluciones Laborales.
23. GENTRY, William M. y Eric, PERESS
1994 *Taxes and Fringe Benefits Offered by Employers*. Massachusetts: National Bureau of economic research, INC.
24. GONZALES, Luis y Fernando Tarazona
2017 *Pronunciamientos de la corte suprema y del TC en materia laboral: Análisis y comentarios*. Lima: Gaceta Jurídica.
25. HARVARD BUSINESS REVIEW
2002 *La remuneración y los sistemas de incentivos*. Primera edición. Bilbao: Ediciones Deusto.
26. HERRERA, Javier
2001 “¿Los funcionarios peruanos están sobre-pagados?” *Economía, Revista del Departamento de Economía, Pontificia Universidad Católica del Perú*. Lima, 2001, volumen XXIV, número 47, pp. 43-67.
27. LANDA, Juan Pablo
2004 *Nuevas formas de participación de los trabajadores y gobierno de empresa*. Madrid: Editorial Bomarzo.
28. LLOMPART, Magdalena
2007 *El salario: Concepto, estructura y cuantía*. Primera edición, Madrid: La Ley.
29. MARTINEZ, Carolina
1994 *La relación de trabajo especial de alta dirección*. Madrid: Consejo Económico y Social.
30. MATORRAS, Ana
2000 *Las enigmáticas stock options. Comentarios a la STSJ de Galicia de 24 de septiembre de 1999*. Madrid: Actualidad Laboral.
31. MERCADER, Jesús
2004 “Retribución variable y cambios productivos”. En APARICIO, Joaquín. *Estudios sobre el salario*. Albacete: Editorial Bormarzo pp. 87-110.
32. MORENO, Fernando (coordinador)
2012 *Globalización, marco legal y estrategias de recursos humanos*. Madrid: La Ley.
33. OFICINA INTERNACIONAL DEL TRABAJO

- 2003 *Protección del salario: Normas y salvaguardias relativas al pago de la remuneración de los trabajadores*. Suiza: OIT (Organización Internacional del Trabajo).
34. PASCO, Mario
1986 "El salario: su protección y garantía" *Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú*. Lima, 1986, número 40, pp. 213-242.
35. PASZTOR, Judit y Szabiina VALENT
2016 "Fringe Benefit – Still a Motivation?" En *Symposion for young researchers*, Obuda: Obuda University, pp. 127 – 140.
36. PIZARRO, Mónica.
2006 *La Remuneración en el Perú - análisis jurídico laboral*". Lima: González & Asociados Consultores Laborales.
37. PIZARRO, Mónica
2018. *La remuneración: Enfoque legislativo, jurisprudencial y doctrinario*. Lima: Gaceta Jurídica.
- 13 PODER JUDICIAL
2016 *Casación Laboral N° 2510-2016, Lima*. Sentencia 09 de mayo de 2017.
- Casación Laboral N° 14043-2016, Lima*. Sentencia 17 de abril de 2017.
- Casación Laboral N° 16514-2016, Lima*. Sentencia: 13 de enero de 2017.
- 2015 *Casación Laboral N° 18615-2015, Lima*. Sentencia: 12 de julio de 2017.
- Expediente N° 7493-2015*. Sentencia: 20 de julio de 2016 y Sentencia: 05 de diciembre de 2017.
- 2011 *Casación Laboral N° 3182-2011, Lima*. Sentencia: 25 de julio de 2012.
- 1997 *Casación Laboral N° 2410-1997, Piura*. Sentencia: 16 de julio de 1999.
- 14 Prado, Y.
1989 *Empleo, salario, sindicalismo y sistemas de remuneración: Referencias bibliográficas 1988*.

38. RIOS, Carlos
2006 *El uso de estándares laborales en la regulación del comercio internacional: apuntes para una posición peruana.* Lima: Academia Diplomática del Perú.
39. SARZO, Víctor Renato
2014 *La Configuración Constitucional del Derecho a la Remuneración en el ordenamiento jurídico peruano.* Tesis al título de Abogado. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho.
40. SUNAT
2010 *Informe N° 012-2010-SUNAT/2B0000.* Informe: 26 de enero de 2010. Consulta: 05 de setiembre 2020.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i012-2010.pdf>>
- 2004 *Informe N° 215-2004-SUNAT-2B0000.* Informe: 17 de noviembre de 2004. Consulta: 05 de setiembre de 2020.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2152004.htm>>
- 2002 *Informe N° 016-2002-SUNAT/K00000.* Informe: 17 de enero de 2002. Consulta: 05 de setiembre de 2020.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0162002.htm>>
41. TODOLI, Adrian
2013 *La Revisión Salarial.* Valencia: Tirtant Lo Blanch.
42. TOYAMA, Jorge
2016 *Remuneraciones y Beneficios Sociales.* Lima: Gaceta Jurídica.
43. TOYAMA, Jorge
2016 “Remuneraciones, rentas y la SUNAT”. *Themis.* Lima, 2016, número 42, pp. 289-300.
44. TOYAMA, Jorge y Joel ROSAS
2015 *El derecho laboral en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.* Lima: Gaceta Jurídica
45. TOYAMA, Jorge
2001 “Protección, privilegio, tiempo, forma y pago de los beneficios sociales” *Derecho & Sociedad.* Lima, 2001, número 17, pp. 62-73.
46. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2012 *Expediente N° 0020-2012-PI/TC.* Sentencia: 16 de abril de 2014. Consulta: 5 de setiembre de 2020.

<<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00020-2012-AI.pdf>>

47. TRIBUNAL FISCAL

2012 *Resolución N° 04375-1-2012*. Resolución: 23 de marzo de 2012.
Consulta: 5 de setiembre de 2020.
<http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PD/FS/2012/1/2012_1_04375.pdf>

2010 *Resolución N° 02098-4-2010*. Resolución: 26 de febrero de 2010.
Consulta: 5 de setiembre de 2020.
<http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PD/FS/2010/4/2010_4_02098.pdf>

2005 *Resolución N° 00054-4-2005*. Resolución: 5 de enero de 2005
<http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PD/FS/2005/4/2005_4_00054.pdf>

2002 *Resolución N° 06203-3-2002*. Resolución: 25 de octubre de 2002.
Consulta: 5 de setiembre de 2020.
<http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PD/FS/2002/3/2002_3_06203.pdf>

Resolución: N° 5217-4-2002. Resolución: 6 de setiembre de 2002.

48. TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL

2006 *RJ 2006, 589*. Sentencia: 21 de diciembre de 2005.

49. UGAZ, Mauro y Alejandra ALVARADO

2014 “Los gastos de personal desde la perspectiva del derecho tributario”. *Themis*, Lima, 2014, número 65, pp. 243-258.

50. VARGAS, Rubén

1936 “*Deberes sociales: justo salario*” *Revista de la Universidad Católica*. Lima, tomo 4, número 26.

51. VILELA, Anna

2013 *Ingreso de los trabajadores. Conceptos remunerativos y no remunerativos*. Lima: AELE.

52. VILELA, A. y Del Águila V.

2015 *Costos Laborales*. Lima: AELE.

53. VIILEGAS, César y LOPEZ, Bella

2015 “El impuesto a la renta y la obligación de declarar”. En *SAPERE Revista virtual*. Lima, 2015, N°9. Consulta 05 de setiembre de 2020.

<https://derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_9/articulos/El_impuesto_a_la_renta_y_la_obligacion_de_declarar_Villegas_Levano_Cesar.pdf>

54. ZIMMER, Scott
2020 "Fringe Benefit". *Salem Press Encyclopedia*. Consulta 05 de setiembre de 2020.
- <<http://eds.a.ebscohost.com.ezproxybib.pucp.edu.pe:2048/eds/detail/detail?vid=0&sid=03dfe281-c9e7-4264-87de-96eca86e3562%40sdc-v-sessmgr01&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRI#AN=89405398&db=ers>>
55. Ackerman, M. E. (2008). *Tratado de Derecho del Trabajo*. Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores.
56. Arce Ortiz, E. (2013). *Derecho Individual del trabajo en el Perú*. Lima: Palestra.
57. Avilés, J. A. (2001). *Configuración jurídica del salario*. Granada: Editorial Comares.
58. Castillo Guzmán, J., Demartini Rivera, F., Feria Valverde, P., & Romero Rodríguez, C. (2014). *Remuneraciones*. Lima: Thomson Reuters.
59. Fernandez Aviles, J. A. (2010). *Retribuciones del personal de alta dirección*. En J. L. Monero Pérez, & A. L. De Val Tena, *El régimen jurídico del personal de alta dirección (Aspectos laborales y de seguridad social)* (págs. 227-264). Granada: Comares S.L.
60. Llopart Bennassar, M. (2007). *El salario: concepto, estructura y cuantía*. Madrid: La Ley.
61. Llopart Bennassar, M. (2007). *El salario: concepto, estructura y cuantía*. Madrid: La Ley.
62. Martínez Moreno, C. (1994). *La relación de trabajo especial de alta dirección*. Madrid: Consejo Económico y Social.
63. Mercader Uguina, J. (2004). *Retribución variable y cambios productivos*. En J. Aparicio Tovar, *Estudios sobre el salario* (págs. 87-110). Albacete : Editorial Bormarzo.
64. OIT - Organización Internacional del Trabajo. (2003). *Conferencia Internacional del Trabajo. Protección del salario: Normas y salvaguardias relativas al pago de la remuneración de los trabajadores*. Suiza: Oficina.
65. Pizarro Díaz, M. (2018). *La remuneración*. Enfoque legislativo jurisprudencial y doctrinario. Lima: Gaceta Jurídica.

66. Pizarro Díaz, M. (2006). La Remuneración en el Perú. Análisis jurídico laboral. Lima: González & Asociados Consultores Laborales.
67. Ramón, B. T. (2006). Hacia una determinación de los beneficios sociales como gasto deducible del impuesto a la renta. Derecho & Sociedad, 67 - 75.
68. Toyama Miyagusuku, J. (2016). Remuneraciones y beneficios sociales. Lima: Gaceta Jurídica.

