

Contenido

INFORME ESPECIAL	Condiciones de trabajo: algunas consideraciones tributarias	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento contable tributario de préstamos bancarios con aplicación del costo amortizado	I-7
	¿Es obligatorio consignar que la operación está sujeta a detracción al emitir una factura electrónica?	I-11
	Efectos tributarios del usufructo de acciones	I-15
	Principales aspectos fiscales a considerar en el contrato de <i>leasing</i>	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Aplicación práctica de infracciones y sanciones	I-23
ANÁLISIS NORMATIVO	Aspectos relevantes contenidos en el Reglamento de la Ley N.° 31666, Ley de Promoción y Fortalecimiento de la Acuicultura	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Jurisprudencia relevante durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización tributaria	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

Condiciones de trabajo: algunas consideraciones tributarias

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La relación de subordinación y su relación con la quinta categoría en las rentas de trabajo - 3. ¿Qué significa una condición de trabajo? - 4. ¿Una condición de trabajo califica como renta de quinta categoría? - 5. Presentación de diversos ejemplos que reflejan la entrega de una condición de trabajo - 6. ¿Cuándo los montos de dinero o bienes entregados como condición de trabajo no califican como tal? - 7. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal que considera a la condición de trabajo



RESUMEN

Para que los trabajadores puedan desarrollar sus labores sin problemas, los empleadores les entregan ciertos bienes, que en doctrina se les conoce como "condiciones de trabajo", los cuales no califican como una ventaja remunerativa a favor del trabajador, sino que permiten prestar mejor sus servicios. Estas condiciones no califican como concepto remunerativo, motivo por el cual no se encuentran afectas a la retención del impuesto a la renta de quinta categoría. Pese a ello, pueden presentarse casos en los cuales el otorgamiento de las condiciones de trabajo sí constituye un beneficio a favor del trabajador, motivo por el cual ello sí calificaría como una ventaja remunerativa, por lo que se encontrará sujeto a la retención del impuesto a la renta de quinta categoría.

Palabras clave: subordinación / rentas de trabajo / quinta categoría / condición de trabajo / remuneración / relación de dependencia / concepto remunerativo

Recibido: 23-05-2023

Aprobado: 24-05-2023

Publicado en línea: 02-06-2023



ABSTRACT

For workers to be able to perform their work without problems, employers provide them with certain goods, which in doctrine are known as "working conditions", which do not qualify as a remunerative advantage in favor of the worker but allow them to provide their services better. These conditions do not qualify as a remunerative concept, for which reason they are not subject to fifth category income tax withholding. However, there may be cases in which the granting of the working conditions does constitute a benefit in favor of the employee, for which reason it would qualify as a remunerative advantage, and therefore it will be subject to the withholding of the fifth category income tax.

Keywords: *subordination / employment income / fifth category / working condition / remuneration / dependency relationship / remunerative concept*

Title: *Working Conditions: Some Tax Considerations*

1. Introducción

Cuando los trabajadores prestan sus servicios al empleador, emplean sus conocimientos y experiencia, complementados con la pericia, fuerza, inteligencia y destreza, conforme con los conocimientos adquiridos y aplicados para cada puesto donde se desempeñan.

Pese a ello, existen ciertas tareas en las cuales se requieren necesariamente de implementos proporcionados por el empleador, los cuales constituyen ciertas condiciones de trabajo, las que no representan una ventaja monetaria a favor del trabajador, por lo que no constituyen una mayor renta para él.

El motivo del presente informe es analizar en qué consisten las condiciones de trabajo, y revisar su tratamiento tributario para efectos de su deducción como gasto al momento de la determinación de la renta neta de tercera categoría en el impuesto a la renta por parte del empleador, en aplicación del principio

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De igual modo, se analizarán las implicancias tributarias que pueden presentarse en el caso de los trabajadores, con el fin de poder diferenciar cuándo las condiciones de trabajo dejan de ser tales y se consideran una mayor renta de quinta categoría a favor del trabajador.

2. La relación de subordinación y su relación con la quinta categoría en las rentas de trabajo

No debemos olvidar que la renta de quinta categoría se obtiene por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, característica principal de lo que la doctrina denomina “vínculo laboral”.

Para que exista un vínculo laboral, previamente debe presentarse una relación de subordinación, la cual se manifiesta en el ejercicio de tres poderes por parte del empleador respecto a sus subordinados. Ello está señalado de manera expresa en el Informe N.º 095-2004-SUNAT/2B0000, cuando menciona lo siguiente:

A fin de establecer la existencia de subordinación en la relación jurídica, el empleador deberá necesariamente contar con las siguientes facultades: normativa o reglamentaria¹, directriz² y disciplinaria³; ninguna de las cuales conlleva a afirmar que los elementos de exclusividad y/o permanencia en la prestación de los servicios sean características determinantes de la existencia de subordinación.⁴

En esa misma lógica, el Tribunal Fiscal ha emitido la RTF N.º 4873-1-2006, la cual identifica el contenido del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha RTF precisa lo siguiente:

El elemento determinante para identificar la relación laboral es la existencia de subordinación del servidor a su empleador en la ejecución de sus labores, a través de elementos tales como sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones y establecimiento de horarios de trabajo, entre otros.

En este orden de ideas, no podrían formar parte de este tipo de plan los prestadores de servicios que se encuentren generando rentas de cuarta categoría⁵, toda vez que en ellos no existe la subordinación, tan propia de las rentas de quinta categoría.

3. ¿Qué significa una condición de trabajo?

Una condición de trabajo constituye un elemento necesario que el empleador proporciona al trabajador dependiente para que este cumpla sus labores.

Se entiende que es un elemento otorgado con la sola finalidad de que se faciliten las labores del trabajador.

De acuerdo con lo indicado por el portal del diario *Gestión*, se señala lo siguiente:

Es necesario saber que cuanto mejor son las condiciones de trabajo, aunque haya que invertir en ellas, mayor es la motivación de los trabajadores y mayor el rendimiento, lo que deriva en una mayor rentabilidad de la

empresa y mayor capacidad de competitividad. Por eso, las empresas deben destinar mayores recursos a la solución de los factores de riesgo existentes en la empresa, no solo porque lo marca la ley y es bueno para los trabajadores, sino que también es bueno para la empresa.⁶

Al efectuar una revisión de la doctrina, observamos que BUENO TIZÓN VIVAR define a la condición de trabajo del siguiente modo:

Es aquel ingreso entregado por el empleador como requisito indispensable para que el trabajador pueda prestar sus servicios. El trabajador debe dar cuenta al empleador del destino otorgado a dicho ingreso. Son ejemplos típicos de condición de trabajo las sumas entregadas al trabajador por concepto de viáticos o movilidad.⁷

En la opinión de CASTILLO GAMARRA, se precisa lo siguiente sobre el tema de las condiciones de trabajo:

De la legislación, la doctrina y la jurisprudencia, se colige que deben reunirse tres requisitos: i) Se entregan al trabajador para el desempeño cabal de sus funciones, ii) No constituyen un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador y iii) No constituyen sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto, esto es, el monto debe ser razonable.⁸

En la doctrina nacional, observamos que TOYAMA MIYAGUSUKU hace un distingo entre la remuneración y las condiciones de trabajo, conforme se aprecia a continuación:

La remuneración se entrega como contraprestación de los servicios del trabajador. En cambio, las condiciones de trabajo suelen otorgarse para que el trabajador cumpla con los servicios contratados, ya sea porque son indispensables y necesarios o porque facilitan tal prestación de servicios, y que pueden estar contenidos en la expresión “los gastos materiales” necesarios —directa o indirectamente— para ejecutar el contenido de la prestación del trabajador.⁹

Por su parte, NEVES MUJICA manifiesta lo siguiente:

La puesta a disposición de los servicios del trabajador importa que el empleador debe brindar todas y cada una de las condiciones de trabajo que se requieran para la cabal prestación de servicios del trabajador. Son, por ello, necesarias para que el trabajo se ejecute y se entregan en razón de estar el trabajador al servicio de la empresa; de otro modo, existiría el riesgo de incumplimiento total o parcial de la prestación de servicios o simplemente se verificaría un total incumplimiento de los servicios.¹⁰

Si bien en el caso de SERVIR se observa que es un órgano rector que define las políticas de personal de todo el Estado y no en el sector privado, consideramos pertinente citar los puntos 2.6, 2.7 y 2.8 del Informe Técnico N.º 001298-2020-SERVIR-GPSC¹¹, de fecha 24 de agosto del 2020, emitido por SERVIR, donde se analizan las condiciones de trabajo en la Administración Pública.

Allí se indica lo siguiente:

Sobre las condiciones de trabajo en la Administración Pública:

2.6. Es pertinente señalar que las condiciones de trabajo son aquellos bienes, servicios, prestaciones, gastos, montos dinerarios y todo aquello que es entregado por el empleador al servidor por ser imprescindibles y/o necesarios para el cabal desempeño de las labores o facilitan la prestación de servicios; caso contrario, por no contar con los medios

1 A través de esta, el empleador dicta las normas o reglas básicas reguladoras del comportamiento en la empresa y las pautas fundamentales para la convivencia en el centro de trabajo, cuyo cumplimiento obliga al trabajador. Un claro ejemplo lo constituye el Reglamento Interno de Trabajo.

2 En virtud de ella, el empleador se encuentra facultado a dar órdenes al trabajador para su cumplimiento; es decir, asignar contenido concreto a su actividad, pudiendo disponer variaciones dentro de ciertos límites a la forma y modalidades de la prestación de servicios del trabajador (por ejemplo, la manera cómo deben ser ejecutadas las tareas, el lugar y tiempo en que se van a prestar los servicios).

3 Por esta facultad, el empleador regula la disciplina en la empresa, pudiendo imponer sanciones a los trabajadores por el incumplimiento de normas laborales o de órdenes específicas, pudiendo ser estas desde una amonestación verbal hasta el despido.

4 Véase <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/10952004.htm>.

5 Dichas rentas se encuentran reguladas en el artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta.

6 Véase <https://www.gestion.org/las-condiciones-de-trabajo-y-factores-de-riesgo-en-el-trabajo/>.

7 BUENO TIZÓN VIVAR, Ramón, “Hacia una definición de los beneficios sociales como gasto deducible del impuesto a la renta”, en *Revista del IPDT*, N.º 43, Lima: agosto del 2005, p. 50.

8 CASTILLO GAMARRA, Agustina, “Rentas del trabajo: rentas de cuarta y quinta categoría”, 2016. Véase https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CIV_dcho_tributario_2016.pdf.

9 TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge, “La calificación de los ingresos del trabajador: ¿cuáles son los criterios que deben seguirse?”, en *revista Ius et Veritas*, N.º 20, Lima: 2000, p. 406.

10 NEVES MUJICA, Javier, *Introducción al Derecho Laboral*, Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, p. 21.

11 Véase https://storage.servir.gob.pe/normatividad/Informes_Legales/2020/IT_1298-2020-SERVIR-GPSC.pdf.

que, razonablemente, puedan ser considerados como indispensables, necesarios o facilitadores, el servidor no podría laborar en la forma esperada ni ser responsable del incumplimiento total o parcial de la prestación de servicios.

2.7. Siendo así, debemos enfatizar que la entrega de un bien, percepción de un monto dinerario o prestación de un servicio será considerado como una condición de trabajo siempre que cumpla con las siguientes características:

- i) No tiene carácter remunerativo, porque no forma parte de la remuneración debido a que su otorgamiento no implica una contraprestación al servicio prestado, sino más bien se entregan al servidor para el cabal cumplimiento de la prestación de servicios (indispensables, necesarias o facilitan la prestación);
- ii) Usualmente son en especie, y si son entregadas en dinero se destinan al cumplimiento de la prestación de servicios;
- iii) No generan una ventaja patrimonial o enriquecimiento al servidor; y
- iv) No son de libre disposición del servidor.

2.8. Por tanto, para que un beneficio tenga la calidad de condición de trabajo, deberá cumplir con los requisitos señalados en el numeral precedente; caso contrario, constituiría una ventaja patrimonial y no tendría la connotación de condición de trabajo, formando parte de la remuneración o ingresos y configurándose así como un incremento remunerativo, lo cual se encuentra prohibido por las disposiciones presupuestales vigentes, como el Decreto de Urgencia N.º 014-2019, Decreto de Urgencia que Aprueba el Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2020.

4. ¿Una condición de trabajo califica como renta de quinta categoría?

Para poder dar respuesta a la interrogante planteada, debemos tener en consideración lo indicado por el literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina que se consideran rentas de quinta categoría lo siguiente:

Artículo 34.- Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

- a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme con su grado o categoría.

Nótese que, de acuerdo con lo señalado por el segundo párrafo del literal a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, se indican ciertos conceptos entregados al trabajador que no califican como rentas de quinta categoría, precisamente porque no están retribuyendo la prestación de servicios, sino más bien se entregan con la prerrogativa que permita desarrollar las actividades propias que el trabajo requiera.

De allí que se indican, por ejemplo, el caso de la entrega de viáticos¹², cuando se requiere la movilización del trabajador a un sitio distinto del que se encuentra¹³, al igual que otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores.

Dentro de la categoría de “otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores”, pueden ingresar diversos conceptos, como

herramientas, elementos de seguridad, vacunas, uniformes y alimentos, por señalar solo algunos.

Sin embargo, debe quedar claro que la entrega de alguna suma de dinero o bienes podría ser considerada como remuneración dineraria o en especie, si es que los montos entregados o los bienes tengan una finalidad distinta y reflejen una ventaja a favor del trabajador, puesto que ello sí determinaría la calificación de renta de quinta categoría.

5. Presentación de diversos ejemplos que reflejan la entrega de una condición de trabajo

A manera de ejemplo, podemos citar los siguientes casos:

5.1. Trabajadores que laboran en el rubro de la electricidad

Dentro del rubro de la electricidad, podemos encontrar a los técnicos electricistas y los electromecánicos, tanto a los que trabajan con alta tensión como de baja tensión, los cuales para el correcto desempeño de sus labores deben contar con los siguientes elementos:

- Casco de protección;
- Lentes;
- Guantes;
- Zapatos de seguridad con suela de jébe aislante sin ninguna parte metálica;
- Ropa o buzo sin partes de metal para evitar cualquier contacto con la electricidad;
- Pinzas de bloqueo para evitar la electrocución; y
- Tarjetas y candados de bloqueo para identificar los equipos, redes o tableros que se encuentran en reparación.

5.2. Trabajadores que laboran en el rubro de la salud

Dentro del rubro de la salud, podemos encontrar a los médicos, enfermeras, tecnólogos, laboratoristas, paramédicos, radiólogos, entre otros.

Estos profesionales de la salud deben contar con elementos que les permitan protegerse de los posibles contagios de enfermedades a los que pueden estar expuestos por el desempeño de sus labores.

En este sentido, el personal mencionado anteriormente debe contar con elementos de protección, otorgados por el empleador de los mismos, sea a nivel público o privado.

Estos elementos son los siguientes:

- Guantes quirúrgicos;
- Lentes;
- Batas y mandiles;
- Elementos de aseo y asepsia;
- Vacunación contra enfermedades específicas para los profesionales de salud que van a prestar servicios en una zona endémica¹⁴.

También deben agregarse el instrumental mínimo para prestar sus labores médicas como:

- Estetoscopio;
- Tijeras;
- Bisturí;
- Pinzas;
- Curetas;
- Sondas;

¹² Que incluye a la alimentación, movilidad y hospedaje.

¹³ Puede ser tanto al interior del país como en el extranjero.

¹⁴ Es pertinente indicar que una zona califica como endémica para una determinada enfermedad cuando la misma es habitual en esa zona y más habitual que en otras regiones.

- Separadores;
- Agujas; e
- Hilo quirúrgico, entre otros.

5.3. Trabajadores que laboran en el rubro de la minería

Dentro del rubro de la minería, podemos encontrar a los mineros, ingenieros, transportistas de personal, operadores de perforadoras, compresoras o unidades de transporte de carga, entre otros.

Estos profesionales de la minería deben contar con elementos de protección, como los siguientes:

- Zapatos con punta de acero;
- Cascos;
- Linternas;
- Protectores auditivos (orejeras y tampones);
- Lentes de protección;
- Protector respiratorio;
- Protector contra caídas; y
- Traje impermeable, entre otros.

Adicionalmente, se pueden considerar dentro de las condiciones de trabajo la vivienda y alimentación del trabajador, en zonas donde no sea posible acceder a restaurantes¹⁵ y viviendas.

5.4. Trabajadores que laboran en el rubro de la pesca

Dentro del rubro de la pesca podemos encontrar a los pescadores, cocineros, motoristas, patrón de lancha, entre otros.

Estos profesionales de la pesca deben contar con elementos de protección, como los siguientes:

- Botas de jebe de caña alta;
- Impermeables;
- Arnés de seguridad; y
- Guantes, entre otros.

5.5. Trabajadores que laboran en el rubro de ventas

Dentro del rubro de las ventas, podemos encontrar a los vendedores, supervisores, distribuidores, entre otros.

Estos profesionales de las ventas deben contar con las siguientes condiciones de trabajo:

- Movilidad;
- Plan de ruta;
- Lapiceros;
- Tablet con la base de datos de clientes;
- Celular, entre otros.

Con respecto al otorgamiento de la movilidad, coincidimos con ROCA PEÑA cuando afirma lo siguiente:

Las condiciones de trabajo son requisitos indispensables para el cumplimiento de las labores a desempeñar por parte de los trabajadores. Tenemos, como ejemplo, la movilidad que se otorga al personal encargado de las gestiones de cobranza, de los vendedores en busca de nuevos clientes. Sin dichas condiciones de trabajo, sería imposible realizar la labor encomendada.¹⁶

5.6. Trabajadores que laboran en espacios con refrigeración

Dentro de este rubro, podemos encontrar a trabajadores que pueden laborar en espacios donde existen cámaras de refrigeración, como es el caso de los almacenes de productos que requieren congelamiento para protección del producto. Ejemplo

de ello se puede ver en los casos de productos que requieren empaque y refrigeración antes de su salida del país, en las exportaciones de espárragos, paltas, cítricos, uvas, arándanos, chirimoyas, entre otros. Otro caso puede ser el de trabajadores que laboran en cámaras frigoríficas de conservación de carne en un supermercado.

También se pueden considerar dentro de este rubro a los trabajadores que laboren en las áreas de informática y soporte dentro de las empresas, toda vez que en los espacios donde se ubican los servidores requieren refrigeración para su mantenimiento y correcto funcionamiento al estar encendidos las veinticuatro horas.

Los trabajadores que laboran en las actividades antes descritas requerirán de manera obligatoria el uso de ropa que permita el abrigo necesario, mientras dure la exposición del trabajador, por ello siempre se colocan en la parte exterior de dichos recintos casacas térmicas que permiten mantener la temperatura corporal de los trabajadores cuando ingresen a los centros de refrigeración a cumplir con sus labores.

5.7. Trabajadores que laboran en espacios donde emanan gases tóxicos

En este tipo de actividades podemos encontrar a trabajadores que desarrollan su trabajo en espacios donde emanan gases tóxicos, como una planta de fabricación de baterías para automóviles. También puede presentarse el caso de zonas donde existe polución ambiental por gases de automóviles, como una playa de estacionamiento o una planta de revisiones técnicas, o quizás también una planta química.

En estos casos, los trabajadores que laboran allí necesariamente deberán contar con una máscara contra la inhalación de gases tóxicos, al igual que filtros y mascarillas para poder proteger su integridad física.

5.8. Trabajadores que laboran en espacios públicos donde existe tránsito de vehículos

En este tipo de actividades, podemos encontrar a trabajadores que desarrollan sus labores en las carreteras y pistas, por ejemplo, realizando limpieza en las zonas cercanas a las casetas de peaje, limpieza de pistas y calzadas, y limpieza de cunetas al borde de las carreteras.

En este caso, correspondería entregar a los trabajadores casacas con aplicaciones de cintas reflectantes y fosforescentes para protegerlos de los accidentes de tránsito.

5.9. Trabajadores que laboran en instituciones bancarias, financieras o que reciban dinero de terceros

En este tipo de actividades, podemos encontrar a trabajadores que desarrollan sus labores en las instituciones bancarias, financieras y cajas, al igual que oficinas de tesorería de empresas.

Por el desempeño de las labores de este tipo de trabajadores, se requiere que la empresa o entidad donde labora, les provea de jabón líquido y desinfectante instantáneo a los trabajadores que laboran en los bancos y que realizan el conteo de los billetes y moneda antes de guardarlos en la bóveda de seguridad. Ello constituye una condición necesaria de trabajo, sobre todo para el cuidado de su salud.

5.10. Trabajadores que prestan servicios bajo la modalidad del teletrabajo

El domingo 11 de setiembre de 2022, se publicó en el diario oficial *El Peruano* el texto de la Ley N.º 31572, Ley del Teletrabajo¹⁷.

¹⁵ Ello se presenta en zonas donde no existen comedores ni restaurantes.

¹⁶ OBREGÓN SEVILLANO, Tulio, "Las condiciones de trabajo", en revista *Actualidad Empresarial* N.º 90, Lima: Primera quincena de julio del 2005, p. V-2.

¹⁷ Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.º 31572, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-del-teletrabajo-ley-n-31572-2104305-1/>.

El artículo 1 de la Ley N.° 31572 precisa que tiene por objeto regular el teletrabajo en las entidades de la Administración Pública y en las instituciones y empresas privadas en el marco del trabajo decente y la conciliación entre la vida personal, familiar y laboral, y promover políticas públicas para garantizar su desarrollo, según lo precisa el artículo 1 de dicho dispositivo.

En el numeral 3.1 del artículo 3 de la Ley N.° 31572, se menciona que el teletrabajo es una modalidad especial de prestación de labores, de condición regular o habitual. Se caracteriza por el desempeño subordinado de aquellas sin presencia física del trabajador o servidor civil en el centro de trabajo, con la que mantiene vínculo laboral. Se realiza a través de la utilización de las plataformas y tecnologías digitales.

Para efectos de la contratación efectuada con el teletrabajador o en el supuesto de variación de la modalidad de prestación de servicios de presencial al teletrabajo, el artículo 12 de la Ley N.° 31572, precisa que el empleador y el trabajador definen diversos aspectos, dentro de los cuales se incluyen los siguientes literales:

g) Las plataformas y tecnologías digitales para la prestación de labores, tales como la provisión de equipos y el servicio de acceso a internet, según corresponda, pudiendo ser actualizadas en función al desarrollo tecnológico del empleador.

h) Los mecanismos de compensación económica por el uso de equipos del teletrabajador y de los costos asumidos por los servicios de acceso a internet y energía eléctrica, según corresponda.

En este sentido, se observa que, en el supuesto señalado en el literal g) que antecede, será el propio empleador quien provea todos los elementos necesarios para que el trabajador lleve a cabo la prestación de sus servicios. Aquí se puede mencionar la entrega al trabajador de los equipos, como puede ser una computadora, un modem de conexión a internet, al igual que la contratación del servicio por medio de una compañía que lo provea, también los accesos a las plataformas mediante contraseñas o claves, entre otros.

Si, por el contrario, el trabajador utiliza sus equipos para el cumplimiento de sus servicios al empleador, al igual que su conexión de internet domiciliaria, aparte del consumo de energía eléctrica¹⁸ para poner en funcionamiento sus equipos, se requerirá una compensación, en aplicación del literal h) mencionado anteriormente.

No olvidemos que una condición de trabajo constituye un elemento necesario, que el empleador proporciona al trabajador dependiente para que este cumpla sus labores. Se entiende que es un elemento otorgado con la sola finalidad de que se faciliten las labores del trabajador.

Así, el artículo 19 de la Ley N.° 31572 señala las reglas sobre la provisión, el uso y cuidado de los equipos tecnológicos. De este modo, el numeral 19.1 del referido artículo indica lo siguiente:

En las instituciones y empresas privadas, los equipos y el servicio de acceso a internet son proporcionados por el empleador. Cuando se acuerde que el teletrabajador aporte sus propios equipos y el servicio de acceso a internet, estos son compensados por el empleador, salvo pacto en contrario. En cualquiera de los casos se compensa también el consumo de energía eléctrica, salvo pacto en contrario.

5.10.1. ¿Cómo se realizará la compensación de gastos?

Al efectuar una revisión del texto del artículo 20 de la Ley N.° 31572, observamos que allí se indica el tema de la com-

pensación de gastos en las instituciones y empresas privadas, considerando lo siguiente:

20.1. En las instituciones y empresas privadas, la compensación de gastos por el uso de equipos del teletrabajador es asumida por el empleador en cualquiera de las dos modalidades de teletrabajo, total o parcial, y no se condiciona si el teletrabajo se realiza o no en el domicilio del teletrabajador, salvo pacto en contrario.

20.2. La compensación de gastos por el costo del servicio de acceso a internet y el consumo de energía eléctrica solo es asumida por el empleador cuando la prestación de labores de teletrabajo se realice en el domicilio del teletrabajador.

20.3. Las compensaciones señaladas en los numerales 20.1 y 20.2 son asumidas por el empleador sin perjuicio de los mayores beneficios que pudieran pactarse por acuerdo individual o convenio colectivo.

20.4. Los montos asumidos por el empleador por la compensación de gastos califican como condición de trabajo y son registrados de ese modo en la planilla electrónica.

20.5. El reglamento establece la forma como se determinan y efectúan las compensaciones establecidas en el presente artículo.

Recordemos que las condiciones de trabajo **no califican como mayor renta de quinta categoría del trabajador**, debido a que no representan un beneficio económico a su favor. Para la empresa califica como un gasto causal, al amparo de la aplicación del principio de causalidad, regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El pasado 26 de febrero del 2023, se publicó en el diario oficial *El Peruano* el texto del Decreto Supremo N.° 002-2023-TR, a través del cual se aprobó el Reglamento de la Ley N.° 31572, Ley del Teletrabajo¹⁹.

En este dispositivo es interesante revisar el texto del artículo 23, el cual regula el supuesto de la compensación de gastos en las instituciones públicas y privadas.

El contenido de dicho artículo señala lo siguiente:

Artículo 23.- Compensación de gastos en las instituciones y empresas privadas

23.1. Cuando por acuerdo, el/la teletrabajador/a provea equipos, el servicio de acceso a internet y/o consumo de energía eléctrica, estos son compensados por el/la empleador/a privado, salvo pacto en contrario.

23.2. En el caso de los equipos, la compensación por dicho gasto se realiza en función al valor del bien, para lo cual se puede tomar como referencia las características de este y su valor en el mercado.

23.3. En el caso del servicio de acceso a internet, la compensación por dicho gasto se realiza en función a los valores referenciales necesarios para la prestación del servicio, para lo cual se considera lo señalado en el Anexo 1, siempre y cuando la prestación de los servicios se realice en el domicilio del/la teletrabajador/a.

23.4. En el caso del consumo de energía eléctrica, la compensación por dicho gasto se realiza en función a los valores referenciales del costo del servicio, para lo cual se considera lo señalado en el Anexo 2, salvo pacto en contrario, siempre y cuando la prestación de los servicios se realice en el domicilio del/la teletrabajador/a.

23.5. Mediante convenios o acuerdos colectivos, podrán establecerse mejoras a lo dispuesto en el presente artículo.

Como se puede apreciar en el desarrollo de este artículo, cuando se utilice el servicio de internet o el consumo de la energía eléctrica por parte del trabajador que realiza la prestación de sus servicios bajo la modalidad del teletrabajo, ello determina que empleador reconocerá a través de una compensación económica el valor de dichos servicios, siendo necesario revisar los Anexos 1 y 2 del Decreto Supremo N.° 002-2023-TR, conforme se menciona a continuación:

¹⁸ Este es un punto que puede generar dificultades en la forma de reconocimiento del consumo de energía eléctrica, toda vez que habría que diferenciar con claridad qué parte del consumo es familiar y cuál parte es la relacionada con el uso de los equipos utilizados en el teletrabajo.

¹⁹ Véase <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/4189372/D.S.%20que%20aprueba%20reglamento%20de%20la%20Ley%20de%20Teletrabajo.pdf?v=1677538046>.

- a) **Anexo 1:** Se regulan los valores para el cálculo del consumo de servicio de internet para el 2023.

En este anexo, se identifican las siguientes variables a tener en consideración: departamento, operador, plan, tecnología, velocidad contratada (Mbps) y tarifa (\$/ con IGV).

- b) **Anexo 2:** Se regulan los valores para el cálculo de consumo eléctrico 2023, tanto de PC como de *laptop*.

En este anexo, se identifican las siguientes variables a tener en consideración: W²⁰, KW²¹, horas al día, horas al mes, energía consumida al mes (KWh)²², tarifa BT5B²³, prorrateo de 20 días y 8 horas a cargo fijo, prorrateo de 20 días y 8 horas por reposición y mantenimiento de conexión, para consumo de cero energía (AP), IGV y total.

6. ¿Cuándo los montos de dinero o bienes entregados como condición de trabajo no califican como tal?

Solo en el caso de que el dinero o los bienes entregados como condición de trabajo no sean utilizados en el desempeño de las labores propias del trabajador, o representen una ventaja patrimonial a favor del mismo. Ello determinará que no puedan ser calificados como condiciones laborales necesarias para el desempeño de su tareas y, por ende, serán considerados como una mayor renta de quinta, la cual será materia de retenciones, siempre que se superen las 7 unidades impositivas tributarias anuales, de ser el caso.

Sobre el tema, existe la Casación N.º 2510-2016-LIMA, la cual analizó el caso en el cual los montos entregados bajo el concepto de condición de trabajo en realidad constituían una ventaja patrimonial a favor del trabajador. Sobre el tema, citamos un comentario efectuado por el portal La Ley, donde precisa que la Corte Suprema estableció lo siguiente:

El concepto denominado movilidad no resultará computable si cumplen dos requisitos, esto es: estar condicionada a la asistencia al centro de trabajo y que cubra razonablemente el respectivo traslado; mientras que sí resultará computable si se entrega en forma irrazonable, excediendo el costo del traslado o se entregue al margen de la asistencia al centro de trabajo.

Sobre la alimentación, la Corte precisó que no será computable cuando tenga la calidad de condición de trabajo (esto es, cuando es indispensable para la prestación de los servicios); mientras que sí será computable si no fuera indispensable para dicho efecto y constituyera una ventaja patrimonial para el trabajador (al no tener la calidad de condición de trabajo). Y respecto de la escolaridad, la Sala Suprema precisó que no forma parte de la remuneración computable siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

Ahora bien, a fin de resolver el caso concreto, la Corte Suprema determinó que si bien los conceptos de racionamiento, movilidad y escolaridad normativamente no integran la remuneración computable, sin embargo, de las boletas de pago se colige que dichos montos han sido otorgados en un nivel superior al promedio mensual, siendo así de libre disponibilidad del trabajador. Además, observó que no ha existido sustento para entregar la alimentación y la asignación por escolaridad. Por ello, dichos conceptos deben constituir parte de la remuneración computable en el promedio correspondiente para liquidar la CTS.²⁴

Finalmente, es pertinente citar una opinión de ALVARADO GOICOCHEA, al precisar lo siguiente:

El inciso i) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, la misma que establece que las condiciones de trabajo carecen de carácter contraprestativo (característica última que identifica

²⁰ El watt es una unidad de potencia.

²¹ Alude a los kilowatt y equivale a 1000 watt.

²² Alude a los kilowatt por hora y es una forma utilizada para poder determinar la cantidad de energía que consume un equipo eléctrico.

²³ Alude a la tarifa residencial.

²⁴ Véase <http://aley.pe/not/4368/-corte-suprema-califica-como-remuneracion-todo-aque-llo-que-sea-una-ventaja-patrimonial-para-el-trabajador>.

a la remuneración). Agrega el referido dispositivo como característica adicional que las aludidas condiciones no deben constituir beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Según se desprende de lo precedentemente señalado, los gastos de movilidad materia de comentario constituyen una de las modalidades de la condición de trabajo. Adviértase que el concepto condición de trabajo abarca otros supuestos, tales como el uniforme del personal administrativo, los viáticos de los vendedores y la alimentación entregada a los trabajadores que laboran en campamentos mineros o petroleros y fundos agrícolas [...].²⁵

7. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal que considera a la condición de trabajo

Observemos la sumilla de algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, por medio de los cuales se analiza de manera general a la condición de trabajo y otras relacionadas a la alimentación proporcionada a los trabajadores.

RTF N.º 05217-4-2002

[...] no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda constituya una condición de trabajo, pues este no constituye un elemento necesario para el desempeño de su función, sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir, independiente de la relación contractual, por lo que la empresa no se encontraba obligada a asumirlo [...]

RTF N.º 1215-5-2002

Se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el cabal desempeño de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos [...] vestuario, siempre que razonablemente cumplan con tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

[...]

Se revoca en parte la apelada en cuanto a los reparos al impuesto a la renta por gastos de movilidad y teléfono, pues constituyen condición de trabajo y no una contraprestación de servicios, como señaló la SUNAT; si bien no se trata de remuneraciones, se encuentran sustentados en las planillas de liquidación de gastos de movilidad y telefonía que han sido suscritas por los trabajadores, por lo que no cabe condicionar su deducción a la presentación de comprobantes de pago, ya que se trata de montos entregados en efectivo y en cantidad razonable.

RTF N.º 0054-4-2005

[...] el efectivo entregado por la empresa a favor de sus trabajadores de dirección y de confianza por concepto de alquileres de vivienda califica como parte de la renta gravada para los trabajadores [...]

[...] los gastos que le demande vivir en determinada localidad (al trabajador), provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, más bien representan un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados y, por lo tanto, constituyen renta de quinta categoría.

RTF N.º 3964-1-2006

Se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desempeño de la actividad laboral, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

RTF N.º 11704-2-2007

La alimentación proporcionada por el empleador a sus trabajadores, que por la naturaleza de sus servicios fuera del radio urbano no pueden rechazar su otorgamiento puesto que es imposible tomar sus alimentos en sus domicilios o restaurantes cercanos y en razón de ello la empresa los otorga bajo calidad de suministro, constituyen condición de trabajo, no estando por ello dicho concepto gravado a la Ley del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

²⁵ ALVARADO GOICOCHEA, Enrique, "La planilla de movilidad como sustento para acreditar gastos: la deducción sin comprobante de pago cuando constituye condición de trabajo", en revista Derecho & Sociedad, N.º 28, pp. 240-241.