

LAS RELACIONES LABORALES DESDE LO TRIBUTARIO



Mario PASCO LIZÁRRAGA

Abogado. Miembro de la SPDTSS.

Profesor de la Universidad del Pacífico.

Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

SUMARIO

I. Introducción. II. Caracteres de las disciplinas. 1. Las partes y su interrelación. 1.1. Las partes en el Derecho Laboral. 1.2. Las relaciones entre las partes del Derecho Laboral; 1.3. Las partes en el Derecho Tributario. 1.4. Las relaciones entre las partes en el Derecho Tributario. 2. Foco y principios del Derecho Laboral. 2.1. Los intereses de la disciplina. 2.2. Principios relevantes para el análisis comparativo. 2.2.1. Principio protector. 2.2.2. Principio de irrenunciabilidad. 2.2.3. Principio de primacía de la realidad. 3. Foco y principios del Derecho Tributario. 3.1. Los intereses de la disciplina. 3.2. Principios relevantes. 3.2.1. El principio de legalidad. 3.2.2. Principio de capacidad contributiva. 3.2.3. Neutralidad. III. La relación laboral desde lo tributario. 1. Principales puntos de contacto. 1.1. Sistemas pensionarios (énfasis en el Sistema Privado). 1.2. Seguridad Social en Salud. 1.3. El impuesto a la renta. 1.3.1. Deducciones sobre la renta de tercera categoría. 1.3.2. La renta de quinta categoría. 1.3.3. El impuesto a la renta asumido por el empleador. 2. El difícil acercamiento de los lenguajes. 2.1. La remuneración y la renta imponible. 2.1.1. Las condiciones de trabajo; 2.1.2. Libre disposición y pagos en especie; 3. Un caso patológico: el remanente de la participación en las utilidades.

I. INTRODUCCIÓN

Casi todos quienes llevan a cabo actividad productiva, se topan en algún momento con el Derecho Laboral, sea como empleadores o como trabajadores; y son incluso más quienes tienen contacto con el Derecho Tributario, principalmente como contribuyentes.

De allí que una aproximación interdisciplinaria a esas realidades sea especialmente atractiva.

En la presente ponencia, el núcleo principal de nuestra reflexión, derivado del aspecto empírico que más ha motivado nuestro interés, consiste explorar **las diferencias de enfoque** existentes entre la disciplina laboral y la tributaria.

La finalidad es clara: como en la vida, entendiendo (y aceptando) nuestras diferencias de pensamiento es como mejor podemos comunicarnos y, eventualmente, acercarnos.

Planteamos que las distinciones principales y desencuentros provienen de las diferentes composiciones de las relaciones en las que se desenvuelven aquellas. Las diferencias aparecen de las características de las partes, pero también de la forma cómo se aproxima cada una de las dos ramas del Derecho a sus sujetos y las interrelaciones entre estos.

Luego de esa reflexión, revisaremos muy someramente algunos de los componentes más relevantes de la **tributación laboral**.

II. CARACTERES DE LAS DISCIPLINAS

La relación laboral, que es tanto la materia prima de la que nace como el escenario donde se desarrolla el Derecho Laboral, es de índole bilateral, pero con una fuerte intervención de un poderoso binomio Ley-Estado cuya intención explícita es modificar las relaciones de poder entre dichas partes.

No hay vocación en la norma de ser aséptica; tampoco aspira a que la justicia pueda estar personificada, como antaño, en una figura con ojos vendados, no porque sea imposible sino porque no se quiere: Menos podría esperarse que la norma actúe como sustituto o apoyo del mercado del trabajo, pues trata más bien de evitar lo que supondría rendirle las relaciones de trabajo subordinado.

El Derecho Laboral toma la perspectiva de un tercero que es amable con una de las partes y crítico de la otra. Siempre que se legisla la relación laboral, se está pensando que esa acción legal es necesaria para proteger a una parte de la otra. De allí que la disciplina se apoye sobre bases que conceptúan claramente a las partes, y que las ubican en posiciones encontradas, siempre en conflicto potencial o directo de intereses. Se trata, como se ha dicho ya muchas veces, de un Derecho respecto del cual las distinciones entre ramas privadas y ramas públicas no sirven. Hubo que recurrir a una nueva categoría —el “*Derecho Social*”— para entender eso de que, cual en comedia picaresca, las partes sean dos pero los interesados tres. DE BUEN concluía que “(...) el Derecho Laboral encaja en los lineamientos del Derecho social. La mayor parte de sus instituciones responden a la idea del Derecho social e intentan lograr la justicia social”⁽¹⁾.

(1) DE BUEN, Néstor. *Derecho del Trabajo*. 8ª edición. Porrúa, México, 1991, p. 103.

El punto de vista, el de partida y el de llegada del Derecho Tributario son totalmente distintos. Es aquella una rama de Derecho Público, por naturaleza y vocación. La normativa tiene por objeto regular la actuación del Estado en su calidad de tal, de modo que su necesaria actividad de procurar recursos para su propio funcionamiento (y con ello para el progreso del conjunto humano) a través del *ius imperium*, resulte limitado y preserve las libertades individuales.

1. Las partes y su interrelación

De acuerdo a lo recién dicho, en una primera impresión desde la óptica del Derecho Tributario, las partes de la relación laboral serían básicamente lo mismo: administrados. Podría pensarse que es de esa igualación de partes que nacen los problemas de comunicación entre las disciplinas.

La realidad dista de esa impresión. La predeterminación de los roles que condiciona todo el Derecho Laboral tiene el mismo efecto, de modo casi automático, no premeditado, cuando el Derecho Tributario incide sobre la relación laboral. Para el Derecho Tributario el trabajador es un contribuyente, pero lo es explícitamente como parte de la relación laboral y lo es en función de una regulación que toma en cuenta esa relación y parte de sus características.

Del mismo modo, el Derecho Tributario tiene clara la posición del empleador al momento de asignarle sus roles y regularlos. Sabe que le corresponde la administración de la relación laboral, y en ese entendimiento le encarga también la gestión básica de la tributación. El empleador calcula y aplica los tributos que operan sobre el contrato, y asume la responsabilidad por ello.

Exploraremos entonces las características de las partes intervinientes en uno y otro campo, y sus relaciones, y la forma como opera cada disciplina; sus puntos de interés, sus preocupaciones, sus principios fundamentales.

1.1. Las partes en el Derecho Laboral

Son partes el empleador y el trabajador⁽²⁾.

Ocuparnos de las partes supone oponerlas; porque vamos a tratar sobre la relación laboral desde la óptica del Derecho Tributario, y porque, tratándose de una relación contractual, una parte se caracteriza y define por su posición frente a la otra. El Derecho Laboral se ocupa del trabajo **personal remunerado y subordinado**. La subordinación solo puede presentarse en una relación bilateral; solo puede verificarse de una persona hacia la otra.

(2) También lo son, con no menor importancia, los sindicatos y otras organizaciones gremiales de trabajadores y empleadores, pero dado el campo en que se desarrolla nuestra ponencia, nos limitaremos a repasar las características principales de los dos primeros, que son además la base inicial y componente nuclear de los últimos.

De allí que las definiciones más autorizadas sigan esa línea con exactitud. Briceño Ruiz es directo al conceptualizar que “la definición correcta debe ser: trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un servicio personal subordinado”⁽³⁾.

En nuestra legislación se utiliza una fórmula similar. En el artículo 4 de la LPCL, trabajador será la persona (excluyentemente física) que preste servicios personales, a cambio de una remuneración y estando sujeto a subordinación. Esto coincide con el concepto *técnico* jurídico que propone Montoya Melgar, según el cual se trata de “la persona física que se obliga a trabajar por cuenta y bajo dependencia ajenas a cambio de una remuneración, en virtud de un contrato de trabajo”⁽⁴⁾.

Pero el elemento definitorio del trabajador desde la perspectiva del Derecho Laboral es su papel protagonista, como nos lo recuerda el mismo Montoya Melgar, para quien es “sin duda, la figura central del Derecho del Trabajo; su básico destinatario, en cuanto que este ordenamiento surgió, justamente, con el fin expreso de mejorar las condiciones de vida y trabajo de los trabajadores dependientes o ‘asalariados’”⁽⁵⁾.

Por el lado del empleador, en contraste, se observan evoluciones. El ritmo vertiginoso de las operaciones empresariales ha devenido en mutaciones de toda índole, a veces limítrofes o ilícitas, que han introducido cambios en la conceptualización de aquél como parte en la relación laboral. Tiempo atrás, cuando se hablaba del **patrón**, Briceño planteaba ya la fórmula amplia “persona física o moral que recibe el beneficio de la prestación de servicios de uno o más trabajadores”⁽⁶⁾ para definirlo.

En tiempos ya más cercanos Alburquerque encuentra que “la palabra **empleador** se ha generalizado entre los autores latinoamericanos. Difundida inicialmente por la Organización Internacional del Trabajo, para abandonar el término tradicional de patrono”⁽⁷⁾, y concluye que “lo que determina la calidad de empleador es la existencia de un contrato de trabajo. Al concluirse este, surgen al mismo tiempo las figuras del empleador y del trabajador. No hay que buscar otro criterio para determinar la calidad de empleador: la existencia del contrato de trabajo, es condición necesaria y, a la vez suficiente”⁽⁸⁾.

(3) BRICEÑO RUIZ, Alberto. *Derecho individual del trabajo*. Harla S.A., de C.V., México, 1895, p. 138.

(4) MONTOYA MELGAR, Alfredo. *Derecho del Trabajo*. 5ª edición, Tecnos, Madrid, 1984, p. 274-275.

(5) *Ibidem*, p. 274.

(6) *Idem*.

(7) ALBURQUERQUE, Rafael. *Derecho del Trabajo*. Tomo I, 2ª edición, Ediciones Jurídicas Trajano Potentini, Santo Domingo, 2003. p. 232.

(8) *Ibidem*, pp. 234-235

1.2. Las relaciones entre las partes del Derecho Laboral

Como acabamos de constatar, lo que marca y define a las partes de la relación laboral es precisamente eso: su relación.

Más allá de las repercusiones frente a terceros o al Estado a raíz de la existencia del contrato, para el Derecho Laboral lo que más importa son los actos y prescripciones de una de las partes hacia la otra, y viceversa.

Su trama está conformada no tanto por lo que digan las leyes y los tratados, sino por lo que un trabajador hace por encargo de su empleador, y por lo que recibe a cambio. En palabras de Montoya Melgar, “siendo el contrato de trabajo fuente de una relación jurídica sinalagmática y onerosa, las posiciones de crédito y débito de las partes se corresponden bilateralmente: el crédito del trabajador es el débito del empresario”⁽⁹⁾.

Alonso García recalca que “es claro (...) que la situación jurídica de unos y otros —empresarios y trabajadores— vendrá dada por aparecer significados aquellos y estos como titulares de un complejo mixto de derechos y deberes, en recíproca correspondencia a veces, de tal forma que la situación activa de los unos lo sea en cuanto es pasiva de los otros, y viceversa”⁽¹⁰⁾, en tanto que “la relación entre empresario y trabajador, a la cual se ligán determinados efectos jurídicos, adopta, normalmente, un camino contractual de realización, que fija, en el ámbito del contrato mismo, el objeto de la relación”⁽¹¹⁾.

Las prestaciones y contraprestaciones se encuentran intervenidas por la normativa laboral, la cual, bien sea porque los trabajadores lo han logrado de modo directo mediante normativa convencional, o porque el Estado ha actuado en el plano legislativo, establece mínimos, fija límites, dirige tensiones e impone cargas, casi siempre o siempre a favor del trabajador.

La relación de trabajo es entonces un lugar espinoso, en el que conviven y coexisten dos partes, sus actos y sus voluntades, pero con la presencia constante de una fuerza externa que influye sobre tales actos y sus consecuencias, y puede influir también, qué duda cabe, sobre las voluntades.

Cuando sobre esa relación, tan firmemente terciada, operan también los actos del tercero estatal, que tiene a su vez intereses y agenda propios, como sucede en la tributación, se multiplican las potenciales complicaciones.

(9) MONTOYA MELGAR. *Ob cit.*, p. 302.

(10) ALONSO GARCÍA, Manuel. *Introducción al estudio del Derecho del Trabajo*. Bosch, Barcelona, 1958, pp. 180-183.

(11) *Idem*.

1.3. Las partes en el Derecho Tributario

Los intervinientes típicos de la relación jurídica tributaria son también dos. A diferencia del Derecho Laboral, esas partes principales ostentan una diferencia de naturaleza, más que de características o posición contractual.

La relación jurídica tributaria ha sido definida por Villegas como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla por el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la pretensión”⁽¹²⁾

El sujeto activo –nos informa el mismo autor– tiene una especial naturaleza, en tanto que el mismo Estado que tiene la “(...) facultad (...) de crear unilateralmente tributos”⁽¹³⁾, se “transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal”⁽¹⁴⁾.

En lo que refiere al sujeto pasivo se han abierto más debates, lo que ha llevado a que se hable más bien de subjetividad tributaria, expresión con la que Pérez de Ayala designa “a todos los supuestos o figuras de titularidad de situaciones jurídicas pasivas subjetivas establecidas en las normas tributarias”⁽¹⁵⁾. Ello, porque “resulta claro que la teoría de la subjetividad tributaria debe ampliarse para comprender (...) tanto al sujeto pasivo del tributo, como a los otros sujetos titulares de las diversas situaciones jurídicas pasivas, sustanciales e instrumentales, que surgen de la aplicación del tributo”⁽¹⁶⁾

En efecto, del lado de la parte obligada, encontramos en primer y principal lugar al contribuyente, que Villegas describe tanto como “destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo”⁽¹⁷⁾ o simplemente que “debe pagar el tributo al fisco”⁽¹⁸⁾, y que según Pérez de Ayala es “el sujeto al que la ley tributaria atribuye la titularidad del hecho imponible”⁽¹⁹⁾.

Agrega este último que “además, las exigencias de operatividad y eficacia de la aplicación del tributo, llevan a definir en la ley otros titulares de situaciones jurídicas tributarias pasivas, situaciones que pueden ser sustanciales (de pagar, como las que se atribuyen al sustituto o responsable del tributo, por ejemplo) o instrumentales (deberes de hacer, situaciones de sujeción o de soportar)”⁽²⁰⁾.

(12) VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 211.

(13) *Ibidem*, p. 178

(14) *Ibidem*, p. 219

(15) PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Andrea, Amatucci, director. Temis. Bogotá, 2001, p. 159.

(16) *Ídem*.

(17) VILLEGAS. Ob. cit., p. 220.

(18) *Ibidem*, p. 221.

(19) PÉREZ DE AYALA. Ob. cit., pp. 160-161.

(20) *Ídem*.

Sucede entonces que en el Derecho Tributario no hay un único actor, sino todo un reparto, al momento de la distribución o atribución de las obligaciones.

En el CT se distingue alrededor de lo expuesto, con toda claridad, tres roles:

- Es “contribuyente” (artículo 8) “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.
- Es “responsable” (artículo 9) “aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este”.
- “Deudor tributario”, (artículo 7) es “la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria” en cualquiera de las calidades antes expuestas (contribuyente, o responsable).
- Serán “agentes de retención o percepción” (artículo 10), quienes “por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario”, y sean designados normativamente como tales.

Cada una de estas tres categorías encuentra su función en la relación de trabajo y aparece en los supuestos tributarios alrededor de la misma.

El agente de retención puede llegar a ser **responsable**. Con Huamaní encontramos que “si el agente percibe o retiene e ingresa oportunamente al fisco el tributo, tanto el sujeto pasivo principal (contribuyente) como el agente se liberan de la obligación”⁽²¹⁾. Sin embargo, “(...) si se omite la retención o percepción, la totalidad del tributo puede ser exigido a cualquiera de ellos (contribuyente o agente) indistintamente. En este caso, por el incumplimiento del deber del agente, la ley ha establecido que será responsable solidario con el contribuyente”⁽²²⁾.

Agrega el mismo actor que conforme al numeral 2 del artículo 18 del CT, si la retención o percepción se verifica, entonces “queda liberado el contribuyente (que sufrió la retención o percepción)”⁽²³⁾, vale decir, que retenedor o perceptor pasa a ser “responsable único” o “responsable sustituto” del pago.

1.4. Las relaciones entre las partes en el Derecho Tributario

Según Jarach se habla de “relación jurídica sustancial, por la cual el sujeto activo, Estado u otra entidad pública, tiene la pretensión y el sujeto pasivo o los sujetos pasivos, contribuyentes, la obligación de dar suma de dinero en cuanto se verifique el hecho de que la ley ha previsto”⁽²⁴⁾, siendo que “la relación jurídica tributaria

(21) *Ibidem*, p. 184.

(22) *Ibidem*, pp. 184-185.

(23) *Ídem*.

(24) JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2001. pp. 47-48.

es una relación de derecho y no es una relación de poder⁽²⁵⁾, dado que “la teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda, consideramos, sobre una equivocación de carácter doctrinario e ideológico, (...) [que] consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos⁽²⁶⁾. Por el contrario, sostiene, en el Derecho Tributario por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través el instrumento de la ley⁽²⁷⁾”.

La dogmática tributaria opera sobre intervinientes que nunca podrán ser intercambiados, dado que son distintos en su esencia. Hay un particular, que es el deudor o responsable tributario, y un acreedor tributario, que es de naturaleza pública.

Esa naturaleza predeterminada y diferenciada, como en el Derecho Laboral, obliga a la normativa a adoptar una perspectiva definida, en la que el interés se coloca principalmente sobre (a) el particular, de quien se espera que cumpla sus obligaciones (y en quien, de alguna manera, se sospecha que existe vocación de incumplimiento), y (b) la administración, a quien se conoce poderosa, en quien se sospecha vocación de abuso.

Cuando la tributación incide sobre la relación de trabajo, pasan a ser importantes los vínculos entre los deudores tributarios y los agentes de retención, en tanto que ellos conforman una relación jurídica obligacional que es el escenario de su actuación tributaria, pero que está regida por una disciplina distinta, el Derecho del Trabajo.

Poco hay dicho en lo tributario sobre cómo funcionan las interrelaciones entre quienes están del mismo lado (frente al fisco) pero a su vez ocupan posturas de contraparte en sus relaciones internas.

Se puede sostener que tales relaciones no corresponden ya al Derecho Tributario, como sucede, por ejemplo, con el derecho de repetición de quien ha respondido como responsable solidario. La repetición podrá estar regida por normativa civil o, para lo que nos interesa, podrá corresponder al Derecho Laboral (si se trata de un tributo de cargo del trabajador asumido por el empleador, o viceversa).

Sin perjuicio de ello, el tratamiento de tales interrelaciones y de las situaciones resultantes tendrá características especiales, y así lo reconocerá la norma tributaria, cuando la normativa que opere sobre esas relaciones internas gire alrededor de la diferencia existente entre las partes, y tenga por objeto incidir en el desequilibrio entre ellas.

Al momento en que se conjuga la regulación tributaria con la relación laboral, se forma un triángulo por el cual el fisco, siempre desconfiado, cautela el

cumplimiento de las obligaciones de dos contribuyentes (el empleador y el trabajador), pero encuentra al primero de ellos actuando como agente de retención por tributos del segundo. Es un trío que toca música compuesta para un cuarteto, en que uno de los intervinientes cumple doble función. A esto se agrega todo un sistema normativo en el que ese interviniente con doble función es visto con desconfianza, en tanto que detentador de poderes que pueden dañar a su contraparte.

La doble presión sobre el empleador, tanto del Derecho Tributario como del Derecho Laboral, deriva del convencimiento de que se trata de la parte que maneja todo el aspecto administrativo, financiero y operativo de la relación contractual, y, por consiguiente, que es la que toma realmente las decisiones en materia de pagos y beneficios, motivo por el cual se le carga la responsabilidad por las mismas hacia los entes recaudadores.

Entre la normativa tributaria y el trabajador, en cambio, hay una relación difícil de caracterizar. Por contraposición a lo recién descrito, al trabajador la norma tributaria pareciera no quererle imponer mayores responsabilidades a la de sufrir el cargo económico que le corresponda; pero simultáneamente puede ser igualmente implacable —o desconfiada, según sea el caso— respecto específicamente al honramiento de ese cargo dinerario.

2. Foco y principios del Derecho Laboral

Hemos querido intentar una determinación de lo que quiere y busca el Derecho en la respectiva rama, y la comparación de las bases centrales de la misma.

Reflexionaremos entonces sobre las finalidades centrales de cada uno de los sistemas de que tratamos, y revisaremos someramente algunos principios de cada uno, para detectar diferencias y semejanzas, y entender cómo pueden incidir estas cuando una de las disciplinas (la tributaria) opere sobre el campo en el que se desenvuelve centralmente la otra (la laboral).

2.1. Los intereses de la disciplina

El Derecho del Trabajo trata de generar situaciones más equitativas entre empleador y trabajador, a través del establecimiento de protecciones y beneficios a favor de este.

No es un camino exento de sinuosidades. Hace ya más de veinte años, Aparicio Valdez describía por oposición las características del Derecho Laboral moderno: “¿Cómo era el Derecho del Trabajo antes de este periodo que llamamos moderno? Era unidireccional, progresista, paternalista, basado fundamentalmente en la acción legislativa y supuestamente capaz de causar beneficios a favor de los trabajadores, cada vez más amplios, por no decir ilimitados. Un conjunto de circunstancias ha variado substancialmente este cuadro. El empleo de nuevas tecnologías y métodos de organización del trabajo, el incremento del desempleo, las dimensiones

(25) JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 370.

(26) *Ibidem*, p. 373.

(27) *Ídem*.

óptimas de la producción y la desconcentración, así como la “articulación de empresas” son algunos de estos factores”⁽²⁸⁾

Ese cambio opera sobre métodos, no sobre finalidades. Podrá debatirse sobre las fórmulas que utilice el Derecho del Trabajo, pero la meta principal no ha variado: permanece siendo la búsqueda de modulación de las fuerzas operantes, de modo que la naturalmente dominante no tenga la posibilidad de incurrir en excesos de poder.

El debate opera usualmente en cuanto al grado de la protección del trabajador, no en cuanto a la existencia de dicha protección. Pasco Cosmópolis nos informa cómo que hemos sufrido “la tendencia a la pendulación”, pero esta ha consistido en que “de una legislación hiperprotectora, el péndulo se ha inclinado luego a la flexibilización, aunque sin perder, sin embargo, su esencia garantista”⁽²⁹⁾.

La disciplina laboral tienen entonces, tras de ella, nutriendola, la idea de que es necesario regular la relación de trabajo a fin de preservar relaciones sanas entre sus componentes sociales. Hernández Rueda aclara que “La noción jurídica del trabajo comporta también la idea de justicia social, el elemento protección humana y social del trabajador. Porque el hombre tiene necesidad de trabajar, no basta una simple reglamentación del trabajo humano, no basta la obligatoriedad de esta reglamentación ni la libertad de contratar, sino que es preciso que el derecho le proteja real y efectivamente (...)”⁽³⁰⁾.

El Derecho del Trabajo configura entonces una relación de dos partes contrapuestas, una frente a la otra, que operan bajo la luz (y sombras, se podrá debatir) de la normativa. El sentido de esa legislación es influir en esa relación, de modo tal que se mantenga razonablemente equilibrada.

A ese efecto, la legislación laboral no olvida jamás que la parte a la que protege es una persona natural, un ser humano para quien esa relación es parte sustancial de su sostenimiento directo y del de sus dependientes. No trata la ley laboral de conflictos entre patrimonios, sino, en su figura más típica, de intereses contrapuestos entre los de un patrimonio organizado (sin que esto implique desmerecerlo, ni desconocer que detrás de todo patrimonio y detrás de toda organización no hay sino personas), y los un ser humano.

De allí que el Derecho Laboral no se ocupe únicamente de cuánto se le tiene que pagar al trabajador por sus servicios, sino también, con el mismo vigor e

idéntica convicción, de las situaciones y problemas físicos y morales que afronta el trabajador como consecuencia de su situación de tal. Cuánto y cómo trabaja, el cuidado de su dignidad, el de su intimidad, son aspectos tan importantes como los patrimoniales⁽³¹⁾.

Esto hace una diferencia respecto de muchos otros campos de la ciencia jurídica, y ciertamente lo hace respecto del Derecho Tributario, que parte de una visión de la realidad en la que el subjetivismo o, digámoslo abiertamente, aspectos tan humanos como los sentimientos, los afectos, las aspiraciones y recuerdos, los acomedidos y las rabias de las partes, poco tienen que ver. Podetti lo dice mucho mejor que nosotros: “(...) el derecho del trabajo, tras una evolución por demás conocida, ve a la relación contractual de trabajo como la única ‘de carácter patrimonial que implica de modo directo a la persona, la personalidad y la libertad misma del trabajador, en tanto que deudor de trabajo’ (Villa, Luis Enrique de la, y otros). Consiguientemente, cabe postular en el Derecho del Trabajo, como principio nuclear –en el alcance de primordial y centralizador–, al de la centralidad de la persona del trabajador”⁽³²⁾.

Las diferencias que hemos venido encontrando, en la naturaleza de las partes pero también, principalmente, en las relaciones entre ellas y sus ubicaciones, llevan a que las disciplinas de las que nos ocupamos partan, utilicen y recurran a principios también distintos.

2.2. Principios relevantes para el análisis comparativo

El núcleo del Derecho del Trabajo, con más énfasis que en muchos otros terrenos jurídicos, está representado en sus principios.

Los laboristas creemos en los principios del Derecho Laboral porque los hemos visto actuar, porque no son una simple herramienta o constatación científica, sino que son el Derecho Laboral vivo.

En el repaso del elenco de principios que hemos efectuado sobresalen los que repasaremos a continuación, bien sea porque representan a la perfección la identidad antes descrita o porque contrastan con los que, posteriormente, visitaremos en el campo tributario.

Nos hemos centrado el principio protector y el de irrenunciabilidad, por el primero de los motivos recién listados y por la importancia del segundo respecto

(28) APARICIO VALDEZ, Luis. *El pensamiento socioeconómico y jurídico de Luis Aparicio Valdez*. AELE. Lima, 2011, p. 121.

(29) PASCO COSMÓPOLIS, Mario. “Medio Siglo de Legislación Laboral en el Perú”. En: *Cincuenta años de Derecho del Trabajo en América Latina*. Arturo Bronstein, director. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2007, p. 388.

(30) HERNÁNDEZ RUEDA, Lupo. “Noción jurídica del trabajo”. En: *Derecho Laboral –Escritos laborales–*. Academia Iberoamericana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Rafael Forero, coordinador. Ediciones Librería del profesional, Bogotá, 1990, p. 192.

(31) No son pocos los casos de establecimiento de derechos respecto de los cuales no es válida la compensación dineraria; a modo de ejemplo, el tiempo de refrigerio, respecto del cual el Decreto Legislativo N° 892 no prevé mayor espacio para su compensación, o la hora de lactancia materna establecida por Ley N° 27240, cuyo artículo 1.3 determina a la letra que el derecho “no podrá ser compensado ni sustituido por ningún beneficio”.

(32) PODETTI, Humberto A. “Los principios del Derecho del Trabajo”. En: *Instituciones de Derecho del Trabajo y la seguridad social*. Academia Iberoamericana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, México, 1997, pp. 145-147.

de pactos que podrían tener repercusión directa sobre lo remunerativo (y en consecuencia sobre lo fiscal), así como en el principio de primacía de la realidad, dada su especial importancia comparativa en relación con aspectos recientemente reformados en el Derecho Tributario nacional.

2.2.1. Principio protector

Este es un principio que se tiene que incluir en cualquier reflexión relativa al Derecho Laboral, por constituir y casi equivaler a su esencia.

No se puede pensar distinto luego de la simple revisión del significado sentado hace ya casi 40 años por Plá Rodríguez, el cual permanece tan vigente como cuando lo expuso: "El principio protector se refiere al criterio fundamental que orienta el derecho del trabajo, ya que este, en lugar de inspirarse en un propósito de igualdad, responde al objetivo de establecer un amparo preferente a una de las partes: el trabajador. Mientras que en el derecho común, una preocupación constante parece ser asegurar la paridad jurídica de los contratantes, en el derecho laboral la preocupación central parece ser la de proteger a una de las partes para lograr, mediante esa protección, que se alcance una igualdad sustantiva y real entre las partes"⁽³³⁾.

No se trata de un rasgo descriptivo, o de una característica. Entre el principio protector y el Derecho Laboral hay identidad, en tanto que no es posible pensar en uno sin que esté presente el otro. Pasco Cosmópolis desarrolla al tiempo que redondea la definición: "Sin menoscabo de la idea teleológica de que todos los principios tienen idéntica jerarquía axiológica, hay aceptación pacífica de que, de todos ellos, el que destaca como principio supremo es el tuitivo o de protección del trabajador"⁽³⁴⁾.

¿Cómo no contrastar al principio protector con las visiones de otras áreas jurídicas, la tributaria incluida? Ciertamente, la idea de un sistema jurídico que se trate distinto a las partes no es la regla en el campo privado. Lo es, en alguna medida, en el Derecho Público, como hemos ya visto, pero la desigualdad no se plantea en ese ámbito entre los particulares, sino entre la Administración y todos los particulares, no tanto tratándose de estos entre sí.

Ello no obstante, como encontraremos más adelante, la presencia del principio protector en la pauta laboralista es tan fuerte, que termina siendo reconocida y de alguna manera acatada por otras disciplinas como la tributaria.

No llama esto la atención, si se toma en cuenta que el origen del principio protector no está (o por lo menos no está únicamente) en la conquista social

(33) PLÁ RODRÍGUEZ, Américo. *Los principios del Derecho del Trabajo*. 3ª edición. Depalma, Buenos Aires, 1998. p. 61.

(34) PASCO COSMÓPOLIS, Mario. "Reafirmación de los principios del Derecho del Trabajo". En: *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho peruano*. Grijley, Lima, 2009. pp. 6-7.

de los trabajadores, o en la voluntad de los legisladores, sino que tiene una sólida base en la lógica y equidad más mínimas. Palomeque lo describe de modo tan directo como contundente: "Con todo, la diferencia normativa puede venir exigida incluso, paradójicamente, por la aplicación estricta del principio de igualdad ante la ley como 'instrumento ineludible para su debida efectividad' con el fin de 'contribuir al restablecimiento o la promoción de la igualdad real' (STC 3/1983)"⁽³⁵⁾.

Pero en el Derecho Laboral, nos resulta evidente, nos vamos más allá del simple reconocimiento o venia que pueda recogerse en otros ámbitos. Así la norma tributaria sepa que en la relación laboral debe protegerse a la parte débil, llegado el caso no se verá constreñida por dicha necesidad para inclinarse por una salida distinta a la que le ordene su propia dogmática.

2.2.2. Principio de irrenunciabilidad

Elevado al máximo nivel de potencia jurídica, la irrenunciabilidad es recogida por el inciso 2 del artículo 26 de la Constitución. Ferro Delgado condensa la fórmula doctrinaria en "la ineficacia de la privación voluntaria por el trabajador de derechos laborales reconocidos a nivel legal o convencional"⁽³⁶⁾, y explica que "(...) carecería de eficacia que la legislación reconociera un conjunto de beneficios destinados a atenuar la condición de desigualdad entre el empleador y el trabajador, y simultáneamente se reconociese a este capacidad para renunciar o disponer de tales derechos. Es claro que en razón de su mayor poder de negociación, el empleador podría imponer como requisito para la obtención del empleo o para alcanzar mejoras en el mismo, que el trabajador se prive voluntariamente de los derechos consagrados por la ley o el convenio colectivo"⁽³⁷⁾. En similar sentido, Cárdenas Terry lo califica de "pilar fundamental del sistema construido por el derecho laboral con la finalidad de garantizar una adecuada protección a los trabajadores, motivada por la desigualdad estructural existente en la relación que se entable entre aquellos y quienes se benefician con su fuerza de trabajo"⁽³⁸⁾.

Concordamos en la importancia de la existencia del principio, garante de que el Derecho del Trabajo exista no solo en el sistema jurídico, sino también en

(35) PALOMEQUE LÓPEZ, Manuel Carlos. *Los Principios del Derecho del Trabajo*. Luis Enrique De la Villa Gil y Lourdes López Cumbre, directores. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999. p. 19.

(36) FERRO DELGADO, Víctor. "El principio de irrenunciabilidad en la interpretación constitucional". En: *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho peruano*. Libro Homenaje al profesor Américo Plá Rodríguez. Carlos Blancas Bustamante, Guillermo Boza Pro, Fernando García Granara (Comité editor). 2ª edición, Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Grijley, Segunda edición. Lima, 2009, p. 157.

(37) *Ibidem*, p. 158.

(38) CÁRDENAS TERRY, Ernesto. "El principio de irrenunciabilidad de derechos y su (incorrecta) aplicación en la jurisprudencia laboral". En: *Estudios de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Grijley, Lima, 2009, p. 157.

la realidad de las relaciones laborales físicas. Es un pilar al que el laboralismo –sin que esto sea una redundancia– simplemente no podría renunciar.

Sin perjuicio de ello, tenemos que reconocer también que en el ámbito en el que estamos manejándonos, aparecen supuestos en los que se podrían presentar cuestionamientos hipotéticos a la aplicación del principio. Como veremos con mayor detalle más adelante, en el contrato de trabajo los asuntos tributarios del trabajador son gestionados por el empleador. El trabajador no decide cómo paga los impuestos o las contribuciones sociales. Todo recae sobre el empleador.

Simultáneamente encontramos que, tratándose de aportaciones pensionarias, los peruanos, incluyendo los trabajadores, tenemos una actitud poco inclinada a, precisamente, aportar. Baste constatar que en el Sistema Privado de Pensiones tan solo el 4.8% de los afiliados son independientes⁽³⁹⁾, y que entre los afiliados, el índice de cotización a marzo de 2012 estaba en el 43.5%⁽⁴⁰⁾.

Es claro que la mera relucencia no explica la totalidad de estas cifras, pero tiene que aceptarse que, en general, si el trabajador no es afiliado obligatoriamente, y si los aportes no se le fuerzan, normalmente no los hará.

No son infrecuentes, en este contexto, los de trabajadores que plantean la adopción de fórmulas que reduzcan sus aportes, afectando su pensión futura o la ayuda que les corresponderá en caso de siniestro, pero percibiendo un mayor ingreso líquido inmediato.

Para el empleador, aceptar el pedido puede no generarle beneficio alguno, y obedecer a haber accedido a un pedido consciente del trabajador.

Sin embargo, la consecuencia económica del incumplimiento, una vez constatado, le corresponderá al empleador. Esto, por el carácter imperativo de la normativa tributaria, pero también, en lo que a las relaciones internas con el trabajador y atribución de las consecuencias de la decisión respecta, por operar en forma combinada el principio de irrenunciabilidad.

Nos encontraremos en un supuesto de aplicación del principio de irrenunciabilidad extraño, en el que no ha protegido propiamente al trabajador del empleador, como es lo típico, sino que lo habrá mantenido indemne de su propia decisión, adoptada por él mismo, plena y realmente voluntaria.

(39) Hasta dentro de muy poco tiempo, los independientes están en libertad de afiliarse o no a un sistema pensionario.

(40) Ambas cifras han sido tomadas de “Evolución del Sistema Privado de Pensiones”. Documento informativo emitido por la Superintendencia de Banca y Seguros al que se puede acceder en <<http://www.sbs.gob.pe/app/stats/EstadisticaBoletinEstadistico.asp?p=34#>>.

2.2.3. Principio de primacía de la realidad

Para reseñar el principio de primacía de la realidad retornamos a la definición clásica de Plá: “en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos”⁽⁴¹⁾.

En su plasmación más distintiva⁽⁴²⁾, este principio tiene que aceptarse como cercano al de irrenunciabilidad. Cuando las partes denominan contrato civil a un contrato de trabajo, cabría atribuir los efectos laborales a que el trabajador no puede renunciar, una vez verificados los caracteres de la relación laboral, a que se acepte celebrado un contrato de trabajo. En esa misma plasmación característica, Romero Montes recalca “el carácter tuitivo de esa realidad que tiene que ser impuesta por tener un carácter irrenunciable”⁽⁴³⁾.

Esto no significa que no tenga espacio e identidad propios. A pesar de su cercanía con los otros dos principios mencionados, resultaría impensable desterrarlo de la dogmática laboral.

Nos ha llamado la atención por dos motivos. En primer lugar, porque uno de los ámbitos en que más se presentan discusiones acerca de la verdad de los documentos expedidos por las partes, es el de las contraprestaciones y beneficios, lo que tendrá directa incidencia sobre el campo fiscal.

En segundo lugar, es importante porque el Derecho Tributario ha explorado por su lado mecanismos muy similares. Plá Rodríguez cita a García Mullín: “El Derecho Tributario posee elementos que le permiten un análisis realista del negocio indirecto, pasando por encima de lo que las partes hayan simulado, o hayan estructurado y determinante del negocio (*Impuesto a las herencias*. Montevideo. 1969, p. 41)”⁽⁴⁴⁾.

García Granara informa por su parte, en lo que resulta más concreto para nuestra realidad, que “el Tribunal Fiscal ha venido aplicando en su análisis la identificación de los elementos del contrato de trabajo a través del principio de primacía de la realidad”⁽⁴⁵⁾, y cita a Cortés Carcelén en la precisión de que dicha aplicación se ha dado a través de resoluciones que “han analizado la diferencia entre el

(41) PLÁ RODRÍGUEZ. Ob. cit., p. 243.

(42) Aunque no única, pues el campo de acción de la primacía de la realidad es tan amplio como esta última. La gema llega a alcanzar supuestos de simulación absoluta, en los que no saldrá en auxilio de quien alega la existencia de la relación laboral, sino lo contrario.

(43) ROMERO MONTES, Javier. “El principio de veracidad o primacía de la realidad. En: *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho peruano*. Libro Homenaje al Profesor Américo Plá Rodríguez. p. 157.

(44) PLÁ RODRÍGUEZ. Ob. cit., p. 337 - c.545.

(45) GARCÍA GRANARA, Fernando. “La primacía de la realidad en la inspección del trabajo”. En: *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho peruano*. Libro Homenaje al profesor Américo Plá Rodríguez. pp. 549-550.

contrato de trabajo y el contrato de locación de servicios, la definición del contrato de trabajo, sus elementos, así como el reconocimiento del principio de primacía de la realidad y las pruebas aportadas⁽⁴⁶⁾.

De hecho, el Derecho Tributario peruano atraviesa uno de sus debates más trascendentes, alrededor de la incorporación de Norma XVI al Título Preliminar del CT. Esta nueva norma desprende la elusión de la (ya controversial) Norma Octava⁽⁴⁷⁾, y la amplía y supera. Lo preocupante es que, a diferencia de lo que ocurre en el principio laboral, donde la verdad que se hará primar es determinada por la autoridad tutelar, en lo tributario la determinación es efectuada por la administración, la misma beneficiaria del cuestionamiento.

Como sea, el progresivo abandono de las fórmulas, las formas y las declaraciones, y la adopción de la búsqueda de lo que verdaderamente sucede en el mundo, es entonces una dinámica no exclusiva del Derecho del Trabajo.

3. Foco y principios del Derecho Tributario

En forma análoga a lo que hemos hecho con el Derecho Laboral, exploraremos –en forma epidérmica– algunas características que identifican al Derecho Tributario, principalmente desde la óptica de lo que esta disciplina espera obtener en su calidad de rama de un sistema jurídico.

3.1. Los intereses de la disciplina

Como ya hemos mencionado, nuestra intención es acercarnos, desde nuestra condición de interesados en la ley laboral, a cómo piensan quienes se dedican a investigar, entender y aplicar la ley tributaria.

De allí que nos resulte importante, intentar detectar algunos aspectos centrales de la disciplina tributaria, básicamente sus finalidades centrales.

Si cuando nos asomamos al Derecho del Trabajo encontramos una disciplina protectora, respecto de lo tributario nos explica Villegas, tratando sobre su parte general, que esta es “la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada de forma tal que imposibilite la arbitrariedad⁽⁴⁸⁾”. Nos da también respuesta al presente

(46) *Ibidem*, p. 550.

(47) Que contemplaba la fórmula “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”.

(48) VILLEGAS. Ob. cit., p. 137.

apartado: “se busca, al igual que en las otras ramas del Derecho Público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado⁽⁴⁹⁾”.

En la búsqueda de ese equilibrio, parte importante tiene que ser el establecimiento de mecanismos que limiten los poderes de la Administración. Ello supone que haya interés en el Derecho Tributario de proteger al particular (contribuyente) frente al Estado (acreedor tributario).

Pero ese interés no es sino mecanismo para lograr otro fin jurídico que prevalece, lo que introduce una distinción irremediable en cualquier comparación con lo laboral. El Derecho Tributario no tiene por finalidad proteger al contribuyente, sino lograr una tributación razonable y balanceada, es decir, instrumentar que los ciudadanos paguemos tributos. Gago rescata que a todos nos toca un “deber de solidaridad según nuestras facultades por la única razón de que formamos parte del Estado⁽⁵⁰⁾”. Luque Bustamante agrega: “(...) todos los aspectos relacionados con la tributación (...) deben tener en su médula el respeto a los derechos humanos⁽⁵¹⁾” pero luego retorna a que “(...) la tributación tiene relación no solo con los derechos humanos de los contribuyentes, sino con los derechos humanos de la colectividad toda; (...) el individuo tiene el derecho de exigir que en la imposición de tributos se respeten sus derechos humanos, pero también la obligación de pagarlos a fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para promover los derechos humanos de sus compatriotas⁽⁵²⁾”.

3.2. Principios relevantes

Listados de principios para el Derecho Tributario hay muchos. No siendo objeto directo de esta ponencia, nos estamos limitando a una somera revisión de los que más relevancia adquieren para que se examine la relación laboral desde la perspectiva del Derecho Tributario.

LANDA presenta los directamente recogidos en nuestra Constitución: legalidad y reserva de la ley tributaria; de igualdad; de respeto a los derechos fundamentales; de interdicción de confiscatoriedad; de generalidad; de capacidad contributiva⁽⁵³⁾. No muy lejos, a pesar de la distancia en tiempo y espacio, Villegas desarrollaba los de legalidad o reserva; control jurisdiccional; capacidad contributiva; generalidad; igualdad; proporcionalidad; no confiscatoriedad; libertad de circulación

(49) *Ibidem*.

(50) GAGO, Maribel. “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”. En: *Revista Jurídica del Perú*. Año XLVIII, N° 14. Normas Legales. Lima, enero - marzo 1998. p. 221.

(51) LUQUE BUSTAMANTE, Javier. “Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación”. En: *Primeras Jornadas internacionales de tributación y derechos humanos*. Asociación internacional de tributación y derechos humanos. Lima, 1990. pp. 49-50.

(52) *Ibidem*, p. 50.

(53) LANDA ARROYO, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller, Palestra Editores, Lima, 2006.

territorial⁽⁵⁴⁾. Jarach agrega los de equidad, economía, neutralidad, comodidad en el pago de impuestos; el de evitar la aplicación de impuestos sobre las actividades que se inician; el de productividad; el de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas⁽⁵⁵⁾.

Rescatamos los de legalidad y capacidad contributiva, por su importancia para nuestra disciplina, pero daremos también una breve mirada al descrito como de **transparencia**, y nos referiremos a la regla de la realidad económica.

3.2.1. El principio de legalidad

Si hubiera que designar un principio como el central a la tributación, tendría que empezarse por este. No hay autor que no lo considere, y muy pocos que no lo pongan en primer lugar.

Con Villegas encontramos su significado: “no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”) (...) / la creación percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley”⁽⁵⁶⁾. En su origen, nos informa Jarach, está “(...) el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos”⁽⁵⁷⁾. Su campo de aplicación es amplio: “La propia planificación económica que comprende la política fiscal, debe surgir de una ley y sus correcciones también deben ser el fruto del consenso general”⁽⁵⁸⁾.

Pensamos que la caracterización tan marcada del Derecho Tributario a través de este principio obedece a la necesaria legitimación de los tributos. Se paga impuestos porque la sociedad, o sea nosotros mismos, definimos esa necesidad. Cae por su propio peso que se requiera, a efectos de constatar esa decisión y legitimidad, la formalidad de la normativa de primer rango.

En el Derecho Laboral no hay instituto análogo. Por el contrario, estamos cómodos con un sistema de jerarquía de normas subvertido. De allí que puedan suscitarse desencuentros alrededor de la aplicación de reglas como la condición más beneficiosa o la norma más favorable, las cuales definirán la situación contractual pero difícilmente podrán saltar la valla interdisciplinaria.

(54) VILLEGAS, Ob. cit., p. 211.

(55) JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. p. 370.

(56) VILLEGAS, Ob. cit., p. 182.

(57) JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Ob. cit., p. 299.

(58) *Ibidem*, p. 301.

3.2.2. Principio de capacidad contributiva

Este principio no ha sido recogido explícitamente en nuestra Constitución, pero está implícito en ella, nos informa Fernández Cartagena basándose en “(...) dos consideraciones fundamentales: (i) la capacidad contributiva es un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho, y (...) es el principio tributario por antonomasia, base de la cual derivan los demás principios consagrados por nuestra Constitución”⁽⁵⁹⁾. Coincide con Villegas, quien planteaba que “es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad”⁽⁶⁰⁾.

Tomaremos la definición del mismo Fernández Cartagena para quien la capacidad contributiva es “la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza”, y quien, al considerarla al nivel de importancia indicado en el párrafo que precede, le otorga “una doble función, cuando menos”, en tanto que debiera actuar como “límite a la imposición de tributos” y constituirse en un “derecho subjetivo en cabeza de los contribuyentes, de manera que ante su inobservancia por parte del legislador, el contribuyente podrá acudir a los tribunales y exigir tutela”⁽⁶¹⁾.

Huamaní concuerda en lo expuesto al inicio, pues plantea también que “para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o en menor medida, contribuir a financiar el gasto público”⁽⁶²⁾. Villegas completa el razonamiento ratificado: “la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la noma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad”⁽⁶³⁾.

Tenemos que relieves que en la relación de trabajo opera una parte respecto de quien el sistema jurídico reconoce una situación especial, cual es el trabajador en su calidad de persona siempre física (y dependiente, normalmente, del ingreso que le procura el contrato). Mal podría la normativa tributaria ignorarlo al abordar el contrato de trabajo. La capacidad contributiva, tratándose de trabajadores, es elemento central para la razonabilidad de la carga tributaria.

(59) FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “La capacidad contributiva”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores, Lima, 2006, p. 173.

(60) VILLEGAS, Ob. cit., p. 186.

(61) FERNÁNDEZ CARTAGENA, Ob. cit., p. 171.

(62) HUAMANI CUEVA, Ob. cit., p. 43.

(63) VILLEGAS, Ob. cit., p. 184.

En materia de impuestos, se encuentra claramente recogida por los artículos 46° de la LIR, que establece una deducción de 7 UIT sobre las rentas derivadas del trabajo personal (de cuarta y quinta categorías), la cual en la práctica crea una especie de mínimo no imponible, y 53, que determina tasas escalonadas para el mismo impuesto.

La aplicación de este principio sobre las contribuciones no es pacífica. Huamaní plantea que “a diferencia de los impuestos, las tasas y contribuciones, son tributos cuya motivación de pago, no se fundamenta en la constatación de una determinada capacidad contributiva, sino como consecuencia de la prestación de un servicio público divisible por parte del Estado en beneficio del contribuyente. La diferencia en estas categorías se sustenta en la vinculación a una actividad estatal que motive la imposición y en consideraciones tales como la divisibilidad del servicio que se financia”⁽⁶⁴⁾.

Sin negar validez al razonamiento, encontramos que en la seguridad social este principio, sin necesidad de ser esgrimido, encontrará espacio a través de formas propias como el principio de solidaridad.

Como sea, es evidente que, siendo este uno de los principios tributarios de índole más **social**, será acogido por entusiasmo por el campo laboral.

3.2.3. Neutralidad

Nos apartamos de los principios centrales de la dogmática tributaria para mencionar uno de menor difusión, que ciertamente no está recogido expresamente en nuestra Constitución.

El de **neutralidad** nos es referido por Jarach, para quien consiste en que el impuesto (y en general el tributo, pensaríamos) “debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios”⁽⁶⁵⁾.

Muy atacado desde la perspectiva de la capacidad contributiva, el autor agrega que el principio ha sufrido alguna **corrección**, pues ya no se plantea que el impuesto no provoque distorsiones en el mercado, “sino que el impuesto no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales, en relación con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido elegido”⁽⁶⁶⁾.

Ciertamente, la normativa laboral y la tributaria que opera sobre la relación laboral interviene y modifica de modo radical el **mercado de trabajo**, vale decir la

(64) Ídem.

(65) JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Ob. cit., p. 305.

(66) Ídem.

relación entre oferta y demanda de servicios personales y subordinados, y los precios y costos de tales servicios.

Pero, y en esto se origina esta mención, pensamos que tanto la normativa laboral como la tributaria debieran tener como característica el no influir en el mercado **no laboral**. Las normas laborales no tendrían que generar cambios en cómo compitan las empresas entre sí, es decir, “dejar inalteradas las condiciones del mercado” entre ellas.

Naturalmente, habrán excepciones en la normativa especial sectorial, o casos como el trabajo agrario, o la micro y pequeña empresa.

III. LA RELACIÓN LABORAL DESDE LO TRIBUTARIO

Esta segunda parte de nuestra ponencia aborda algunos puntos de contacto entre el Derecho Tributario y el Laboral. No pretendemos ingresar a un examen exhaustivo de los tributos ni de las instituciones laborales sobre las cuales incidiremos. Nuestra intención es sentar la base para facilitar la reflexión individual del lector en cuanto a los mismos.

Por ello, nos estamos centrando únicamente en los tributos que con mayor intensidad operan sobre la relación laboral: el impuesto a la renta (del empleador y del trabajador) y las contribuciones a la seguridad social, enfocándonos en este segundo caso, por constituir situaciones novedosas y que provocan desajustes, en los sistemas que tienen un componente privado.

1. Principales puntos de contacto

En línea con lo recién dicho, trataremos uno a uno, los tres tributos (o **para tributos**) que influyen centralmente sobre el contrato de trabajo. Dejamos fuera otros cuya importancia no soslayamos, pero que no ofrecen ni casuística ni impactos comparables (tales como las contribuciones a Senati, Sencico o Conafovicer, sistemas sectoriales y similares), así como los aspectos instrumentales de la tributación.

1.1. Sistemas pensionarios (énfasis en el Sistema Privado)

La norma II del CT distingue dentro del término genérico tributo, entre: a) Impuesto: el que no origina contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; b) Contribución: que tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, y c) Tasa: cuyo hecho generador es la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Las contribuciones a los sistemas pensionarios de la seguridad social se habían considerado siempre, como su nombre lo indica, en la segunda de dichas

modalidades. Contra el pago que efectúa el asegurado, ingresa a un sistema que le genera beneficios derivados de actividades estatales. Esa definición calza en los aportes al Sistema Nacional de Pensiones administrado por la ONP, lo confirma la décima séptima Disposición Complementaria del CT.

A diferencia de ello, cuando, en 1992 y luego en 1994, se emitieron las normas que crearon el Sistema Privado de Pensiones, se abrieron discusiones respecto a la naturaleza del sistema, estando a su método de capitalización individual. Gonzales Hunt es categórico al plantear que “resulta por demás evidente que el Privado de Pensiones al carecer de basamento sustentado en la solidaridad no puede ser conceptualizado como un sistema de seguridad social”⁽⁶⁷⁾. Pasco Cosmópolis agrega que “los sistemas privados no son seguridad social, pero ello no los afecta ni mucho menos los desacredita”⁽⁶⁸⁾.

También se ha debatido el carácter de los pagos, dado que no hay intervención estatal en su recaudación, administración, manejo ni pago como retorno al afiliado. De hecho, no se nombra los pagos del afiliado como **contribuciones**, sino que se prefiere el término más preciso **aportes**. Se los ha presentado como pagos correspondientes a la **parafiscalidad**, definida por Ataliba como “atribución por la ley, de capacidad para ser sujetos activos de tributos, que recaudan en beneficio de sus propias finalidades, personas distintas al Estado”, agregando luego sin embargo que “la designación contribución parafiscal no quita a un tributo su carácter tributario”⁽⁶⁹⁾.

A esto último agregamos que para nuestro Tribunal Constitucional: “El sistema pensionario no cambia de naturaleza jurídica por el hecho de que sea administrado por el Estado o por agentes privados o mixtos, sigue siendo el mismo tipo de prestación”⁽⁷⁰⁾. Con ello, los aportes pensionarios, incluso los del Sistema Privado de Pensiones, continúan siendo contribuciones.

La reciente Ley N° 29903 modifica la situación sobre la cual se planteaban las discusiones, al determinar la posibilidad de que se encargue la Sunat los “procesos operativos” de recaudación y cobranza, en cuyo caso serán de aplicación una larga lista de normas del CT.

Toda esa discusión es síntoma de que el sistema privado de pensiones se construye sobre un terreno en el que se entrelazan y confunden el Derecho Laboral, la

(67) GONZALES HUNT, César. “La interpretación constitucional del derecho a la pensión y el futuro del sistema de seguridad social en pensiones”. En: *Derechos laborales, Derechos pensionarios y justicia constitucional*. Segundo Congreso Nacional de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Lima, 2006, p. 899.

(68) PASCO COSMÓPOLIS. “¿Son los sistemas privados de pensiones formas de la seguridad social?”. En: *Revista Jurídica del Perú*. Año XLVIII, N° 14. Normas Legales, Lima, enero-marzo 1998, p. 233.

(69) ATALIBA, Gerardo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 215.

(70) STC en el Exp. N° 02361-2011-PA/TC, en los seguidos por Ana Torres Martínez. Puede consultarse en <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02361-2011-AA.html>>.

seguridad social y el Derecho Tributario, y que es también campo fértil para desencuentros entre partes, pues los intereses de los intervinientes operan en órbitas distintas.

Muchos de esos desencuentros, y los más caracterizados para los efectos que nos ocupan, se presentan respecto de la recaudación de los aportes.

Como punto de partida para revisar el punto, retomamos nuevamente la figura del triángulo formado entre el recaudador (la AFP), el retenedor (el empleador) y el contribuyente/afiliado (el trabajador). Lo primero aparecerá serán los focos de tensión naturales entre esos tres intervinientes: cobranzas de aportes originados en errores o incumplimientos del empleador.

Pero conforme nos adentramos nos topamos con que los intereses de las partes no son tan simples. El sistema configura un mecanismo de ahorro forzoso: el trabajador está obligado a aportar más de la décima parte de su ingreso, pero no verá mejoramiento (directo, líquido, tangible) de su situación sino de modo expectatio o de cobertura de riesgos, hasta que alcance la edad de jubilación, tras 45 años o más.

En un país en que las mayorías perciben remuneraciones cercanas o debajo del punto de subsistencia, los trabajadores, si se les diera a optar, lo harían abrumadoramente a favor de cobrar el líquido completo, y preocuparse por la vejez cuando ella llegue. Pero el sistema es obligatorio. La voluntad del trabajador no es un factor relevante para los aportes (únicamente lo es respecto de su monto exacto, a través de la elección de la AFP).

Si tuviéramos que caracterizar el porqué de dicha obligatoriedad, tendríamos que aceptar que ella deriva, en primer lugar, del mandato contenido en el artículo 10° constitucional, que obliga al Estado a reconocer “el derecho universal y progresivo de toda persona a la seguridad social”. Aunque resulte paradójico, si el sistema de seguridad social está basado en aportes, como sucede en nuestro país, el derecho del individuo se plasma en que se le obligue a detraer parte de su ingreso para cubrir la contingencia **vejez**. Es un peculiar caso en el que el disfrute del derecho se siente más bien como padecimiento del mismo.

El trabajador, que es el beneficiario de las retenciones de aportes, aprovechará cualquier oportunidad para que no se le hagan. El empleador, en el terreno teórico, no tiene interés directo en el asunto, pero en la práctica toda empresa tiene muy presente lo que acabamos de describir. El empleador sabe que si genera un ingreso líquido mejorado al trabajador, aunque le genere perjuicios sobre su expectativa jubilatoria, este lo va a preferir.

La AFP afronta también situaciones ambivalentes. En principio, tendría que seguir de modo muy cercano la cobranza de las aportaciones, y verificar estrictamente porque estas se calculen correctamente. Su motivación es más directa y concreta

que la de la administración tributaria, en tanto que de lo que recaude devengará directamente su ganancia, que es su razón de ser.

Pero si una AFP adoptara una posición agresiva, terminaría generando no solo un costo extra para la empresa (en recargos e intereses moratorios) sino también un desajuste al trabajador, que es el aportante. Esa política podría tener repercusiones negativas en su relación con el afiliado.

Hipotéticamente, ello puede devenir en que para la AFP exista un incentivo doble para preferir la cobranza de deudas muy antiguas sobre las recientes. Porque se habrá generado intereses en montos altísimos, dado que altísimas son las tasas aplicables, y porque la probabilidad de que se afecte al afiliado, que pasado el tiempo puede ser ya un ex trabajador, se ve reducida.

A todo ello abunda el que la definición de la remuneración asegurable sea restrictiva. El artículo 30 del TUO de la Ley del Sistema Privado de Pensiones remite al concepto tributario de renta, y excluye de modo incontestable la remuneración en especie. Reglamentariamente se excluye todos los conceptos no remunerativos y, además, todas las gratificaciones "extraordinarias", definidas como las otorgadas con una periodicidad mayor a la semestral. Se exceptúa de aporte también a gratuidades que ordinariamente sí se considerarían remuneración.

A todo ello han abundado nuestros legisladores, quienes sin mayor examen técnico borrarón los aportes sobre las gratificaciones legales, mediante Ley N° 29351. La norma rige hasta el 31 de diciembre de 2014, pero sabemos que será difícil recrear los aportes cinco años después de que los trabajadores se hayan habituado a cobrar gratificaciones **netas**.

Ello no obstante, el sistema sigue el esquema tradicional, ya comentado, de hacer recaer en el retenedor (el empleador) la responsabilidad del pago correcto del aporte. Si el empresario afecta la pensión futura para privilegiar el neto presente del trabajador sin contar con sustento sólido, afrontará consecuencias negativas, sin mayor posibilidad de trasladar el daño.

1.2. Seguridad social en salud

De modo similar a lo sucedido con las pensiones, la seguridad social en salud atravesó una reforma durante la década pasada. La Ley N° 26790 permitió que parte de los aportes del empleador sea derivado a entidades privadas, las cuales a su vez asumen una porción de las atenciones de salud comprometidas por el sistema.

Cuando el empleador, por instrucción de los trabajadores (quienes llevan a cabo una elección universal), contrata un **plan de salud** con una EPS, puede utilizarlo como crédito contra sus propios aportes a EsSalud, hasta por una cuarta parte de los mismos, o sea hasta el 2.25% de su planilla (el aporte a EsSalud, a cargo del

empleador, asciende al 9% de la remuneración), con un tope de 10% de una UIT multiplicado por el número de trabajadores afiliados.

Es frecuente que el plan de salud elegido por los trabajadores cueste más que la porción del aporte a EsSalud que se cubrirá con el crédito. Para la cobertura de ese mayor costo tan solo existen tres posibilidades: (a) que lo pague el trabajador, (b) que lo pague el empleador, o (c) que lo paguen ambos. No hay una regla al respecto, por lo que la solución depende del interés de cada uno en la implantación del sistema y el acuerdo a que puedan llegar.

No parece que ese pago pueda ser calificado como contribución. No porque efectúe a favor de entidades que no son de Derecho Público, sino dado su carácter no obligatorio. Los trabajadores, en efecto, pueden desafiliarse a voluntad de las EPS, y mantener su cobertura exclusivamente con EsSalud.

Concluimos entonces en que los pagos efectuados a la EPS no tienen calidad de tributos, calidad que sí corresponde, más allá de toda duda, a las contribuciones a EsSalud que efectúa el empleador, las cuales se entiende le reportan beneficios al eximirlo de los riesgos de salud de sus trabajadores (salvo negligencia o dolo) y generar menores tasas de ausentismo.

Ahora bien, aunque no sea un tributo, en lo laboral se produce un escenario interesante, pues debe determinarse si el crédito debe ser atribuido de modo individual a cada trabajador, (según su remuneración), o si se debe hacer en montos iguales para todos los trabajadores. Esta determinación tendrá un efecto concreto cuando parte del diferencial de costo sobre lo cubierto por el crédito tenga que ser cubierto por el trabajador, pues los planes de salud no se cotizan en base a un porcentaje de la remuneración, sino a montos fijos. El plan de salud de dos trabajadores con las mismas cargas de familia costará usualmente la misma cifra total. Si se atribuyera a cada uno la proporción de crédito con base en su remuneración, por simple aritmética restaría pagar menos al trabajador mejor remunerado.

A pesar de que no se encuentra recogido en la norma, se acepta en general y pacíficamente que ello no es así. La atribución del crédito debe efectuarse sobre la base de su división simple, pues se trata de montos cuyo destino natural sería la seguridad social, que no son generados individualmente por cada trabajador sino una carga proveniente de todos los contratos en conjunto.

Mas en el terreno laboral, cuando empleador asume el costo del plan de salud en proporciones superiores al simple traslado del crédito obtenido, se configura un beneficio para los trabajadores, el cual podrá establecerse convencionalmente (de modo individual o colectivo) o unilateralmente, lo que a su vez puede suponer que se genere **costumbre**.

La naturaleza variable de los costos de la cobertura privada hace que puedan generarse discusiones en caso que aquella no haya sido establecido claramente, vale decir, si no se ha pactado o estipulado los alcances de la ayuda, tanto en cuanto a si la misma se genera en monto fijo, o en montos variables o en proporción de los aportes, como en cuanto a su vocación de permanencia en el tiempo.

1.3. El impuesto a la renta

Este, el tributo más interesante, tiene una doble vertiente sobre la relación laboral, que proviene de la condición de contribuyentes de ambas partes.

De un lado está el empresario, cuyas rentas usualmente corresponden a la tercera categoría, del otro el trabajador, que tributa conforme a la quinta categoría. No se trata de dos caras de la misma moneda, pues los supuestos son independientes entre sí; pero hay puntos evidentes de contacto, desde que lo que para uno es la base del impuesto, para el otro es gasto deducible.

1.3.1. Deducciones sobre la renta de tercera categoría

El artículo 37° de la LIR contiene la fórmula general para la deducción de gastos de la renta de tercera categoría, que es la que corresponde a la mayor parte de empleadores. Plantea que puede deducirse de la renta “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.” Acto seguido, empero, lista una serie de supuestos, que en los hechos termina siendo restrictiva⁽⁷¹⁾.

En todos los casos, según la LIR, se requiere que los pagos sean “normales para la actividad que genera la renta gravada, y cumplir con “criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente. Tratándose de los gastos indicados en los literales a.2, I) y II), la norma exige se haya cumplido además el requisito de **generalidad**.

(71) En lo que atañe a la relación laboral, el artículo 37 de la LIR hace referencia a los gastos de movilidad de trabajadores, con acreditación o tope (literal a1); los aportes voluntarios del empleador con fin previsional, con tope (literal a.2) las provisiones destinadas a pagar beneficios sociales (literal j), los “aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones, incluyendo los hechos en virtud del vínculo laboral y con motivo del cese (literal l); los pagos de servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de capacitación (con tope), así como los gastos de enfermedad, y las primas de seguro de salud a favor de la cónyuge e hijos menores de 18 años o incapacitados (literal ll); las remuneraciones, pero con tope tratándose de personas vinculadas familiarmente al propietario o titular del negocio (literal ñ); los gastos de representación (con tope, salvo que a su vez se traten como renta del trabajador, en el literal q); los gastos de viaje, incluyendo transporte, alojamiento, alimentación y movilidad, con tope (literal r). A pesar de que el literal z) de esta norma establece una deducción adicional tratándose de remuneraciones pagadas a personas con discapacidad, esto se encuentra pendiente de implementación. El artículo 21 del Reglamento de la LIR, aprobado por D.S. N° 122-94-EF, agrega criterios y detalles para los supuestos de deducción de gastos.

Esto merece una explicación y dos críticas.

En primer lugar, no nos parece de la mejor técnica legislativa la mención a que la deducción de gastos debe cumplir criterios o exigencias no definidos, pues a ello lleva la fórmula “tales como razonabilidad”. La razonabilidad se acepta, pero otros criterios “tales como ella” no se sabe qué son, y por lo tanto resultan o redundantes o inaceptables.

En cuanto a la generalidad, no hay criterios exactos para establecerla, debiendo evaluarse el contexto de la organización, el motivo del beneficio, las funciones y metas de los beneficiarios y similares. Al respecto, el TF señaló en sus Resoluciones N°s 2230-2-2003 y 2506-2-2004, que podría cumplirse con el principio de generalidad inclusive si el beneficio es otorgado a una persona. No se requiere que el beneficio se deba otorgar a todos los trabajadores, sino que debe existir un criterio objetivo para verificar que aquél podría otorgarse a cualquier trabajador con parecidas condiciones de antigüedad, rango, nivel, jerarquía, rendimiento, metas conseguidas y similares.

Ahora bien, la RTF N° 2330-2-2005 indicó que al evaluar el criterio de generalidad, se puede detectar aquellos gastos que de darse en forma singular o especial dentro de un grupo homogéneo, podrían constituir una liberalidad, cuya deducción (en tanto que donación) se encontraría prohibida en la LIR.

Como segunda crítica, a este respecto coincidimos sin reservas con la formulada por Toyama, al afirmar que “la norma tributaria desborda el ámbito laboral al exigir un criterio de generalidad y causalidad cuando, las disposiciones laborales permiten la entrega de conceptos a uno o más trabajadores”⁽⁷²⁾. No encontramos lógica en que, respecto de pagos que van a generar retención del impuesto de quinta categoría al trabajador, que obedecen a la existencia del vínculo (o su terminación) y respecto de los cuales hay mecanismos para su verificación, se exija una característica que nada aporta a la naturaleza de un pago verdadero que ha reducido las ganancias del empresario. No vemos motivo distinto a la **desconfianza** que mencionábamos en la primera parte de esta ponencia.

Consideramos inadecuado el criterio utilizado en la norma tributaria para afrontar los gastos de personal. Entendemos la necesidad de que cubra supuestos a través de los cuales pueden haberse producido situaciones elusivas o, peor, evasivas. Sin embargo, la norma se excede cuando cuestiona pagos reales, o cuando restringe gastos incuestionables como los de educación. Las normas laborales, sin entrar en detalle y apoyándose más en fórmulas de razonabilidad (también, por cierto, contempladas por las tributarias) resultan más flexibles y funcionales.

(72) TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge. “Puntos interdisciplinarios de los derechos laboral y tributario, o ... simplemente la tributarización del Derecho Laboral”. En: *Revista Jurídica del Perú*. Año LIV, N° 56, Normas Legales, Lima, mayo/junio, 2004, p. 163.

1.3.2. La renta de quinta categoría

La renta del trabajo subordinado, junto con categorías específicas de trabajo no subordinado⁽⁷³⁾, está normada por el artículo 34° de la LIR.

La norma determina que son rentas de quinta categoría las obtenidas por “el trabajo personal prestado en relación de dependencia (...), 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”.

La enumeración central en el texto cumple una función didáctica, pues la fórmula real es la amplia: “toda retribución por servicios personales prestados en relación de dependencia”.

El mismo artículo, complementado por el artículo 20° del Reglamento, establecen una serie de supuestos en los que cabe la entrega de bienes, servicios o dinero al trabajador por parte de su empleador, y que sin embargo no se repute como renta gravada.

Los supuestos son limitados, y en todos los casos se encuentran muy restringidos, para que no quepa duda de que la formulación general se cumple. Rescatamos los gastos de viaje, alimentación y hospedaje; los de movilidad, el reembolso de gastos de representación (sustentados con comprobantes de pago); los pasajes y traslado del menaje de casa de un no domiciliado que viene a trabajar al Perú (al inicio y al fin del contrato), así como el pago al mismo de gastos de alimentación y hospedaje (solo tres meses) y pasajes a su país de origen para vacaciones; y los gastos y contribuciones generales de salud, recreativos, culturales y educativos.

Debe hacerse una mención, dentro de lo rígido de la norma, al final del segundo párrafo del artículo 34° de la LIR, que establece que no son renta los “gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto”. Regresaremos sobre esto cuando tratemos las condiciones de trabajo.

En suma, los supuestos no gravados son escasos. Se trata de que todo en cuanto el trabajador se enriquece (obtiene ventaja patrimonial) como consecuencia de su contrato de trabajo, genera el pago del impuesto.

(73) Concretamente, el prestado por quien lleva a cabo sus actividades independientes sin asumir los gastos requeridos por estas, y el prestado por el trabajador que también desarrolla actividad no subordinada a favor de su empleador

Es de apreciar que, como hemos adelantado en la primera parte de nuestra ponencia, la totalidad del impuesto a la renta es objeto de retención por parte del empleador. Vale decir, que corresponde a este definir lo gravado y no gravado, y asumir la responsabilidad inicial por esa decisión.

Para el trabajador esto produce una situación dual. Por un lado, puede darse que posibles errores **a su favor** (cuando se le retiene de menos) no lo afecten, pues cuando se detectan le serán cobrados al empleador, que eventualmente no tendrá la capacidad o la posibilidad de repetir por los mismos. De otro lado, empero, si se le retiene **de más**, podrá darse que tenga que recurrir a la autoridad tributaria para obtener el reembolso, en tanto que el pago habrá sido efectiva y realmente efectuada por el empleador.

1.3.3. El impuesto a la renta asumido por el empleador

Un caso especial, que independizamos por interesar tanto al impuesto del trabajador como la deducción de gastos del empleador, es aquel en que el empleador paga el impuesto a la renta del trabajador.

Ese impuesto no incrementa la renta del trabajador para el propio impuesto de quinta categoría. En consecuencia, no debe efectuarse ningún recálculo de la renta imponible ni incrementarse esta. Sin embargo, no puede ser deducido como gasto por la empresa. Así lo determina el artículo 47 de la LIR.

El pago sí se computa para otros efectos tributarios, señaladamente para la aportación a EsSalud, por imperio del Decreto Supremo N° 112-2000-EF, en criterio ratificado por Informe N° 016-2002-SUNAT/K00000 de la Sunat.

El mayor aporte a EsSalud continúa siendo un aporte, y es derivado de la mayor **remuneración** que percibe el trabajador a través del beneficio. Por ello, es gasto deducible de la renta de tercera categoría de la empresa. Que el origen remoto de ese gasto (el impuesto asumido) no se deduzca no desfigura la contribución, que permanece deducible como tributo de cargo del empleador.

En cuanto al Sistema Privado de Pensiones, conforme vimos antes, la base imponible está constituida por las rentas del trabajador. El impuesto a la renta asumido por la empresa no es entonces remuneración asegurable, en vista de que no constituye mayor renta del trabajador.

Todo este escenario se refiere al **impuesto asumido por el empleador**, figura distinta al *gross up*, por el cual, en lugar de que el empleador pague el impuesto por el trabajador, le asigna un ingreso **bruto** tal, que luego de efectuados los descuentos de ley arroje un **neto** igual al pactado. El tratamiento tributario y laboral en este supuesto es simple: se basa en una remuneración bruta, que es base de cálculo para todos los beneficios, tributos y aportes.

Que una u otra modalidad sea más favorable para la Empresa depende de diversos factores: si el empleador tiene pérdida tributaria, el monto de la remuneración del trabajador, etc. Pero si la Empresa asume los impuestos, e incluso la AFP, del trabajador, para este resulta conveniente el *gross up*, dado que supondrá una remuneración base más alta y por ende mejores colaterales.

2. El difícil acercamiento de los lenguajes

Mucho se ha discutido respecto de las diferencias entre las bases utilizadas para el campo tributario, en relación con los conceptos laborales.

Intentaremos una mirada práctica a este asunto, a fin de avizorar posibles mejoras en el método de compatibilización de aquellas.

Adelantamos que parte importante de esta compatibilización no es posible. Conceptos como gratificaciones extraordinarias o participación en las utilidades, que por funcionalidad de las relaciones laborales son y deben permanecer como no remunerativas, constituye enriquecimiento del trabajador, por lo que difícilmente podría plantearse que no tributen.

Hay otros campos más debatibles, empero, en los cuales se puede intentar un mejor entendimiento entre ambos campos.

2.1. La remuneración y la renta imponible

Vimos antes cómo la detección de la renta de quinta categoría se basa principalmente en dos factores: un enriquecimiento del trabajador, y el vínculo entre ese enriquecimiento y su prestación de servicios.

En el plano laboral, la categoría principal, sobre la que debiera plantearse cualquier homogeneización, es la remuneración. Esta es base para la inmensa mayoría de los beneficios y derechos a que tiene derecho el trabajador, cualquiera sea el origen o la fuente normativa de ellos. De lo que sea (y no sea) remuneración, depende la cuantía de un cúmulo de conceptos, que a su vez podrán o no ser conceptos remunerativos y repercutir sobre otros beneficios.

No llama la atención, entonces, que su definición sea central a la normativa laboral. Pero la frase recién vertida tiene que ser pluralizada, en tanto que no existe una única definición, ni un único efecto sobre el que opere la misma.

En nuestro sistema, en efecto, contamos con una definición general, que tiene clara vocación de universalidad pero que en realidad es aplicable en defecto de las múltiples definiciones que va generando el propio sistema. Hay una remuneración computable para la CTS, otra para gratificaciones, otra para vacaciones.

Esa definición general, por su parte, consta de una fórmula positiva, complementada por una precisión de signo negativo.

El artículo 6° de la LPCL establece que “constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición”. De inmediato, empero, completa el esquema, en el artículo inmediato posterior, con una remisión al artículo 19° del TUO de la Ley de CTS (aprobado por D.S. 001-97-TR), que concreta un listado de diez conceptos que quedan determinados como **no remunerativos**.

La técnica utilizada tiene virtudes y defectos. Es, en lo primero, razonablemente clara y simple de seguir. Pero en lo segundo tiene que aceptarse que al constituir la aplicación conjunta de dos normas de alcance distinto, deja abierta una clara incongruencia, como vemos de inmediato.

El artículo 19° del TUO de la Ley de CTS no está referido a conceptos que no constituyan remuneración, sino que lista conceptos **no computables** precisamente para la CTS. Los artículos 6 y 7 de la LPCL, en cambio, tienen vocación universalista, al extremo que el segundo de ellos amplía los efectos de la norma sobre CTS, y dictamina que dichos conceptos no son simplemente no computables para ese beneficio, sino que “no constituyen remuneración para ningún efecto legal”.

Para que un concepto no sea remuneración, es necesario que incumpla alguno o algunos de los caracteres establecidos en la definición legal, a pesar de lo cual de la fórmula legal aparecen varios conceptos definidos como no remunerativos pero que muestran todos esos caracteres (los bienes de propia producción o el suministro indirecto de alimentación, por ejemplo).

Fuera de esos desajustes, nuestra definición legal nos requiere revisar dos caracteres de la remuneración: ser (a) contraprestación por servicios, y (b) de libre disposición.

Trataremos entonces esos dos aspectos, a fin de llegar a un entendimiento más fino del concepto.

2.1.1. Las condiciones de trabajo

Junto con otros conceptos no remunerativos, un sector principal de ellos está constituido por las condiciones de trabajo. Pizarro Díaz compila varias definiciones para concluir que aquellas son “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”⁽⁷⁴⁾.

(74) PIZARRO DÍAZ Mónica. *La remuneración en el Perú. Análisis jurídico laboral*. Estudio Gonzales & Asociados Consultores Laborales S.C., Lima, 2006.

Encontramos que las condiciones de trabajo están reconocidas como no remunerativas por no **ser de libre disposición**, en tanto que su destino es ser utilizadas para trabajar. También y por encima de eso, empero, sabemos que no lo son por no constituir contraprestación por servicios, sino una entrega destinada a posibilitar o facilitar estos.

No llama la atención, entonces, que la normativa tributaria reconozca que tales entregas no están gravadas con el impuesto a la renta de quinta categoría. Lo hace en la forma ya citada del segundo párrafo del artículo 34° de la LIR: espera que la naturaleza de las labores exija el pago, y que el monto esté acorde con esa necesidad, vale decir, que el trabajador no se esté enriqueciendo con la entrega.

La norma laboral lo precisa de modo similar, pues el literal i) del artículo 19° de la Ley de CTS requiere que la condición de trabajo se otorgue para el cabal desempeño de la labor o con ocasión de las funciones del trabajador, y siempre que “razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”.

En ambas formulaciones, si una entrega constituye ventaja patrimonial, no solo tendría que tributar, sino que además no debería conceptuarse como condición de trabajo. Pero se abre en este punto un campo gris, donde aparecen entregas que el servicio requiere pero que al mismo tiempo **suponen una ganancia para el trabajador**. Piénsese, simplemente, en el suministro de comida (necesaria para la prestación de los servicios), o uniformes, o el reembolso de gastos de representación, casos todos ellos en los que, al recibir gastos que requiere el trabajo, el trabajador deja de asumir costos que normalmente le corresponderían (como su alimentación personal o su vestimenta).

Para lo laboral el dilema se resuelve mediante la constatación de que esas entregas no son contraprestativas, y mediante la última parte de la frase de Pizarro Díaz: si el pago **no tiene por qué** ser asumido por el trabajador, cuando el empleador lo cubra deberá aceptarse que el objeto de dicha acción no ha sido enriquecer a aquel.

En lo tributario, el artículo 34° de la LIR tendrá que ser interpretada y aplicada de modo muy fino, sentando la línea de acuerdo a la concordancia entre la entrega y la necesidad empresarial. Por esto mismo, no vemos imposible un acercamiento de los textos legales. Si se preservara la exigencia actual del artículo 34° de la LIR, cabría un texto muy similar al de la norma laboral, que como adelantamos previamente parte de una lectura más sana de las situaciones laborales

2.1.2. Libre disposición y pagos en especie

La ley laboral, hemos visto, define la remuneración atribuyéndole la característica de la libre disposición.

Esto hace que a lo largo de los años se haya abierto discusiones sobre si una serie de conceptos tenían o no esa calidad y, por lo tanto, si eran o no remuneración. Sin más, durante algún tiempo ello sucedió con el impuesto a la renta asumido por el empleador.

En los últimos años han surgido críticas a este criterio, las cuales compartimos.

Arce Ortiz plantea que: “En nuestro medio, se ha interpretado que el término ‘libre disposición’ alude a dos tipos de libertades: de un lado, a la libertad para el uso del dinero, bienes o servicios entregados al trabajador, y, de otro, a la libertad que tiene el trabajador de no rendirle cuentas a nadie sobre sus gastos. Con la primera de estas acepciones, por ejemplo, quedarán fuera del concepto de remuneración casi todos los pagos en especie (...). Con el segundo (...), quedarán fuera las llamadas condiciones de trabajo o gastos necesarios para el cumplimiento del trabajo, además de todos aquellos conceptos entregados por el empleador con un destino específico”⁽⁷⁵⁾. El cuestionamiento principal es, naturalmente, respecto de la primera interpretación: “Pidiendo optar por un concepto que deja fuera las condiciones de trabajo (...) se prefiere ampliar el contenido de la libre disposición a la libertad material o jurídica de uso. Sin embargo (...) la libertad material o jurídica de uso o el derecho a transferir o ceder un bien o servicio, contradice (...) la propia existencia de la remuneración en especie. ¿Para qué se admite la remuneración en especie, si luego se viene a restringir con fuerza mediante la utilización de un concepto amplio de ‘libre disposición’”⁽⁷⁶⁾. Pizarro Díaz agrega, “(...) es posible sostener que caben, al menos, tres interpretaciones posibles (...): (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 de 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 del trabajo”⁽⁷⁷⁾. Luego de descartar la segunda, cuestiona también la primera, pues “acoger una interpretación de libertad de disponer que relaciona el concepto, como su propio nombre lo indica, con la facultad de disponer o utilizar (tanto en el sentido lato como en un sentido jurídico) evidencia una contradicción interna en el sistema, al demostrarse que existen bienes que el trabajador recibe como contraprestación por sus servicios, pero respecto de los cuales no puede llevar a cabo ningún acto de disposición ni decidir para qué serán utilizados”⁽⁷⁸⁾.

La respuesta a la incongruencia en la definición no es simple, pero tampoco imposible. Pensamos que resulta preferible abandonar la noción de “libre disposición”

(75) ARCE ORTIZ, Elmer. *Derecho individual del trabajo en el Perú*. Palestra Editores SAC., Lima, 2008. pp. 344-345.

(76) Ídem.

(77) PIZARRO DÍAZ. Ob. cit., p. 74.

(78) Ídem.

como requisito para la verificación del carácter salarial de una prestación de modo que, como explica Pizarro: “en la determinación de la naturaleza de los bienes o servicios recibidos por el trabajador en el marco del contrato de trabajo, la discusión podrá versar: (i) sobre la existencia o inexistencia de la ventaja patrimonial o (ii) sobre el título que justifica la adquisición de la ventaja patrimonial (...), es decir, sobre si es o no entregada a título de contraprestación”⁽⁷⁹⁾.

Como es natural, esto no terminaría las discusiones, y quedarán siempre otros aspectos en los que lo tributario y lo laboral entrarán en divergencia. Sin embargo, sería al menos un aspecto en el que nuestros idiomas podrían acercarse.

3. Un caso patológico: el remanente de la participación en las utilidades

Hemos mencionado ya la definición que proporciona Ataliba para las contribuciones **parafiscales**. Agregamos ahora su opinión al respecto: “la invocación a la palabra parafiscalidad ha servido para que el legislador y el fisco desobedecieran la Constitución, hicieran tabula rasa del régimen tributario, atropellaran los derechos individuales y subvirtieran el orden jurídico”⁽⁸⁰⁾.

Sin que siquiera se haya hecho mención a esa categoría, esos son los sentimientos que nos despierta el tratamiento de los **remanentes de participación en las utilidades** regidos por el Decreto Legislativo N° 892 y su reglamento.

El artículo 2° de la norma establece como límite para la participación en las utilidades de cada trabajador, un equivalente a 18 de sus remuneraciones mensuales.

Parece razonable. Un ingreso superior en un 50% a la contraprestación principal por el trabajo, de naturaleza eminentemente variable y aleatoria, distorsionaría cualquier sistema de compensaciones.

El problema, empero, aparece en el artículo 3° de la misma norma, cuando, ante la constatación de que se hayan excedido los topes, se dispone que tal **remanente** “se aplicará a la capacitación de trabajadores y a la promoción del empleo, a través de la creación de un fondo, de acuerdo a los lineamientos, requisitos, condiciones y procedimientos que se establezcan en el reglamento, así como a proyectos de inversión pública”.

Como **contribución**, el pago no resiste análisis. Difícilmente puede plantearse que el caso exista, como pide Medrano Cornejo, “cierta relación entre la actividad que lleva a cabo el Estado y el sujeto obligado al pago de la misma”⁽⁸¹⁾. Las obras de infraestructura benefician a la colectividad, no a los aportantes.

(79) *Ibidem*, p. 225.

(80) ATALIBA, Geraldo. Ob. cit., p. 215.

(81) MEDRANO CORNEJO, Humberto. *Derecho Tributario - Temas*. Talleres de Artes Gráficas Espino, Lima, 1991, p. 54.

Tendría que aceptarse entonces que se trata de una especie de impuesto, el cual tiene por destino las arcas de una entidad ad-hoc (Fondoempleo) y los gobiernos regionales.

La pregunta es, empero, ¿a qué obedece el pago adicional, si todos los trabajadores que perciben participación en las utilidades tienen que pagar impuesto a la renta sobre las mismas?

El cuestionamiento se agudiza cuando se constata que el remanente se forma sobre la base de la participación en las utilidades de los trabajadores que, en una empresa que genera altos rendimientos, tienen menores remuneraciones.

En efecto, habida cuenta de que la participación se reparte (a) en un 50% en forma proporcional a los días laborados, y (b) en el 50% restante, en función de las remuneraciones percibidas, es simple advertir que si las utilidades son muy altas, la primera mitad del reparto generará sumas similares en lo nominal para todos los trabajadores (en tanto hayan laborado todo el año), las cuales sin embargo serán proporcionalmente, como número de remuneraciones, mucho más altas para los trabajadores cuyas remuneraciones sean más bajas.

Se trata, sin más, de una especie de impuesto a las sobreganancias, pero no sobre empresas sino sobre trabajadores y, en concreto, sobre los que ganan menos en las empresas más lucrativas.

No le encontramos ni justificación ni razón de ser. Consideramos que el sistema debiera ser cambiado, para que el remanente permanezca dentro de la esfera de beneficios directos de los trabajadores de la empresa específica, que son quienes han contribuido a generar las utilidades.

No por falta de otras razones, al menos considérese que, en la formulación de una norma de esta naturaleza difícilmente han intervenido laboristas ... o tributaristas.

Lima, setiembre de 2012

 BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

1. AAVV. *Instituciones de Derecho del Trabajo y la seguridad social*. Academia Iberoamericana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, México, 1997.
2. AAVV. *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho Peruano*. Grijley, Lima, 2009.
3. AAVV. *Cincuenta años de Derecho del Trabajo en América Latina*. Arturo Bronstein, director. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2007.
4. AAVV. *Derecho Laboral - Escritos laborales*. Academia Iberoamericana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Rafael Forero, coordinador. Ediciones Librería del profesional, Bogotá, 1990.
5. AAVV. *Derechos laborales, Derechos pensionarios y justicia constitucional*. Segundo Congreso Nacional de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Lima, 2006.
6. AAVV. *Estudios de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Grijley, Lima, 2009.
7. AAVV. *Los principios del Derecho del Trabajo en el Derecho Peruano*. Libro Homenaje al Profesor Américo Plá Rodríguez. Carlos Blancas Bustamante; Guillermo Boza Pro; Fernando García Granará, comité editor. Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Grijley, 2ª edición, Lima, 2009.
8. AAVV. *Los Principios del Derecho del Trabajo*. Luis Enrique De la Villa Gil, y Lourdes López Cumbre, directores. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.
9. AAVV. *Primeras Jornadas internacionales de tributación y derechos humanos*. Asociación internacional de tributación y derechos humanos, Lima, 1990.
10. AAVV. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller, Palestra Editores, Lima, 2006.
11. AAVV. *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci, director. Temis, Bogotá, 2001.
12. ALBURQUERQUE, Rafael. *Derecho del Trabajo*. Tomo I. 2ª edición. Ediciones Jurídicas Trajano Potentini, Santo Domingo, 2003.
13. ALONSO GARCÍA, Manuel. *Introducción al estudio del Derecho del Trabajo*. Bosch, Barcelona, 1958.
14. APARICIO VALDEZ, Luis. *El pensamiento socioeconómico y jurídico de Luis Aparicio Valdez*. AELE, Lima, 2011.
15. ARCE ORTIZ, Elmer. *Derecho Individual del Trabajo en el Perú*. Palestra Editores SAC., Lima, 2008.
16. ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.

17. BRICEÑO RUIZ, Alberto. *Derecho Individual del Trabajo*. Harla S.A., de C.V., México, 1895.
18. DE BUEN, Néstor. *Derecho del Trabajo*. 8ª edición. Editorial Porrúa S.A. México, 1991.
19. JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2001.
20. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. Buenos Aires, 1983.
21. MEDRANO CORNEJO, Humberto. *Derecho Tributario - Temas*. Talleres de Artes Gráficas Espino, Lima, 1991.
22. MONTOYA MELGAR, Alfredo. *Derecho del Trabajo*. 5ª edición, Tecnos, Madrid, 1984.
23. PIZARRO DÍAZ Mónica. *La remuneración en el Perú. Análisis jurídico laboral*. Estudio Gonzales & Asociados Consultores Laborales S.C., Lima, 2006.
24. PLÁ RODRÍGUEZ, Américo. *Los principios del derecho del trabajo*. 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1998.
25. *Revista Jurídica del Perú*. Año LIV, N° 56, Normas Legales, Lima, mayo/junio, 2004.
26. *Revista Jurídica del Perú*. Año XLVIII, N° 14, Normas Legales, Lima, enero-marzo, 1998.
27. VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1983.

 ABREVIATURAS

- AFP - Administradora Privada de Fondos de Pensiones
- CT - Código Tributario
- EPS - Entidad Prestadora de Salud
- LIR - Ley del Impuesto a la Renta. TUO del Decreto Legislativo N° 774 aprobado por D.S. N° 179-2004-EF.
- LPCL - Ley de Productividad y Competitividad Laboral. TUO del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por D.S. 003-97-TR.
- ONP - Oficina de Normalización Previsional
- SPP - Sistema Privado de Pensiones
- UIT - Unidad Impositiva Tributaria.