



## INFORME N.º 000024-2024-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 04 de abril de 2024

### **MATERIA:**

Se consulta si los beneficios colectivos otorgados en monto dinerario por concepto de movilidad y refrigerio en virtud de un laudo arbitral a favor de los trabajadores comprendidos en los regímenes laborales de los decretos legislativos n.ºs 728<sup>(1)</sup> y 1057<sup>(2)</sup> se encuentran afectos al impuesto a la renta.

### **BASE LEGAL:**

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el decreto supremo n.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).

### **ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con el inciso a) del artículo 1 de la LIR, dicho impuesto grava, entre otras rentas, las que provengan del trabajo.

Por su parte, el inciso a) del artículo 34 de la LIR prevé que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Agrega dicho inciso que no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y

<sup>1</sup> Ley de Productividad y Competitividad Laboral, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el decreto supremo n.º 003-97-TR, publicado el 27.3.1997 y modificatorias.

<sup>2</sup> Que regula el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), publicado el 28.6.2008 y modificatorias.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE

04/04/2024 13:59:16

hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

Al respecto, esta Administración Tributaria, en el informe n.º 204-2009-SUNAT/2B0000<sup>(3)</sup> ha señalado que “(...) *en principio, todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, estará afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, siendo irrelevante si dicho ingreso tiene o no carácter remunerativo<sup>(4)</sup>, la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo. (...) la mencionada regla sólo admite excepciones en caso de que una norma jurídica de manera específica excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, aun cuando estos se originen en el vínculo laboral, o los exonere del pago de este tributo*”.

Ahora bien, en el informe n.º 017-2020-SUNAT/7T0000<sup>(3)</sup> se ha afirmado que “*los beneficios colectivos otorgados en monto dinerario en virtud a un laudo arbitral o convenio colectivo a favor de personal sujeto al régimen laboral de la actividad privada de una entidad pública, se encuentran afectos al impuesto a la renta de quinta categoría salvo que se trate de algún concepto que constituya condición de trabajo o que se encuentren excluidos del campo de aplicación del impuesto en mérito a una norma expresa, lo cual deberá analizarse en cada caso*”.

Asimismo, esta Administración Tributaria, en el oficio n.º 724-2006-SUNAT/200000<sup>(5)</sup>, ha sostenido que no constituye renta gravable de quinta categoría, entre otros supuestos, las condiciones de trabajo, en tanto no constituyen ingresos del trabajador.

- De otro lado, en lo que concierne a las rentas que percibe un sujeto, en el marco del decreto legislativo n.º 1057, de acuerdo con el artículo 12 de dicha norma, para efecto del impuesto a la renta, las remuneraciones derivadas de los servicios prestados bajo el régimen de dicha ley son calificadas como rentas de cuarta categoría.

<sup>3</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i204-2009.htm>). Cabe indicar que dicho criterio ha sido reiterado, entre otros, mediante los informes n.ºs 191-2019-SUNAT/7T0000 y 017-2020-SUNAT/7T0000 (disponibles respectivamente en: <https://e-consulta.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i191-2019-7T0000.pdf> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i017-2020-7T0000.pdf>).

<sup>4</sup> Cabe considerar, que según el artículo 10 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley de Fomento del Empleo, aprobado por el Decreto Supremo n.º 001-96-TR, publicado el 26.1.1996 y modificatoria, el concepto de remuneración definido en los artículos 39 y 40 de dicha Ley (actualmente, tal concepto se encuentra recogido en los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR), es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

<sup>5</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/o7242006.htm>).



En relación con ello, se tiene que en el informe n.º 004-2014-SUNAT/5D0000<sup>(6)</sup> se ha indicado que “(...) conforme a lo establecido en el artículo 20º de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Tratándose de la renta de cuarta categoría dichos ingresos son los provenientes, entre otros, de las contraprestaciones que obtengan las personas que prestan servicios bajo la modalidad del CAS”.

No obstante, tal como indica la Autoridad Nacional del Servicio Civil en el informe legal n.º 610-2011-SERVIR-GG-OAJ del 18.7.2011<sup>(7)</sup>, en el régimen CAS, como en cualquier otro de naturaleza laboral<sup>(8)</sup>, los trabajadores necesitan de adecuadas condiciones de trabajo para el cabal desempeño de sus funciones.

En ese sentido, se puede afirmar que existen conceptos percibidos por las personas que prestan servicios bajo el régimen CAS que no resultan gravados con el impuesto a la renta de cuarta categoría, como es el caso de las condiciones de trabajo, que al ser entregadas para el cabal desempeño de sus funciones, no constituyen ingresos del trabajador gravados con dicho impuesto.

3. En cuanto al concepto del término “condición de trabajo”, tal como se ha indicado en el informe n.º 163-2019-SUNAT/7T0000<sup>(9)</sup>, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia<sup>(10)</sup> ha señalado que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

En el mismo sentido, citando a doctrina especializada, la Autoridad Nacional del Servicio Civil ha señalado que<sup>(11)</sup> “(...) el concepto de condición de trabajo (...) suele entregarse para que el trabajador cumpla los servicios contratados

<sup>6</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i004-2014%205D0000.pdf>).

<sup>7</sup> Disponible en el siguiente enlace: [https://storage.servir.gob.pe/normatividad/Informes\\_Legales/2011/InformeLegal\\_610-2011-SERVIR-OAJ.pdf](https://storage.servir.gob.pe/normatividad/Informes_Legales/2011/InformeLegal_610-2011-SERVIR-OAJ.pdf).

<sup>8</sup> Tal como se indica en el numeral 2.5 del informe legal n.º 610-2011-SERVIR-GG-OAJ, el cual señala que “Si bien (dicho régimen) fue creado como un contrato administrativo, el Tribunal Constitucional, mediante sentencia de fecha 07 de setiembre de 2010 recaída en el Expediente N.º 00002-2010-PI/TC, ha señalado que el contenido del contrato regulado en el Decreto Legislativo N.º 1057 tiene las características propias de un contrato de trabajo, por lo que, más allá de su denominación legal (contrato administrativo de servicios), debe considerarse a aquél como un contrato de naturaleza laboral”.

<sup>9</sup> Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i163-2019-7T0000.pdf>.

<sup>10</sup> En las resoluciones n.ºs 8729-5-2001, 09555-3-2008, 10714-8-2011 y 04220-1-2018.

<sup>11</sup> En el informe legal n.º 610-2011-SERVIR-GG-OAJ, anteriormente citado.



*ya sea porque son indispensables y necesarios o porque facilitan tal prestación de servicios”.*

Así pues, en cuanto al alcance de los gastos de movilidad, resulta pertinente mencionar el criterio vertido en el precitado informe n.º 163-2019-SUNAT/7T0000, según el cual, dichos gastos “(...) son importes que se entregan al trabajador para que se desplace y pueda cumplir con las funciones y labores asignadas por su empleador, las mismas que coadyuvan a la generación de rentas de tercera categoría”. Añade el citado informe que “otra característica de los gastos de movilidad que constituyen condición de trabajo es que dichas sumas no deben constituir beneficio o ventaja patrimonial directa de los trabajadores, esto es, no son de libre disposición, sino que se entregan a estos para que puedan cumplir con las funciones o labores encargadas por el empleador”.

Por su parte, respecto a los montos otorgados al trabajador por concepto de refrigerio, cabe traer a colación a manera de ejemplo, lo señalado por el Tribunal Fiscal en la resolución n.º 10535-9-2018, mediante la cual dicho colegiado analizó si la alimentación otorgada a los trabajadores califica como una condición de trabajo<sup>12</sup>). Así tenemos que, en la precitada resolución, el referido tribunal indica que “en el caso de alimentos, su entrega constituirá una condición de trabajo cuando el trabajador se encuentre imposibilitado de procurarse alimentación por sí mismo, por motivos tales como la ubicación del centro de trabajo, siendo por tanto el empleador quien deberá proveer los alimentos asumiendo por su propia cuenta el costo del suministro”.

Similar criterio es asumido por la Autoridad Nacional del Servicio Civil en el informe legal n.º 610-2011-SERVIR-GG-OAJ, en el cual se afirma que en el régimen CAS, la alimentación principal podría ser considerada como una condición de trabajo sólo si resulta indispensable para la prestación de servicios del trabajador y no genera, además, una ventaja patrimonial para él, siendo que, si la alimentación no es indispensable para que el trabajador cumpla cabalmente sus funciones, no sería una condición de trabajo sino que formaría parte de su remuneración.

Así pues, de manera concordante con lo señalado precedentemente se puede afirmar que, tratándose de gastos de refrigerio, estos constituirán una condición de trabajo cuando su desembolso resulte necesario e indispensable para el desarrollo de las labores asignadas por el empleador.

Siendo ello así, se puede concluir que los beneficios colectivos otorgados en monto dinerario por concepto de movilidad y refrigerio en virtud de un laudo arbitral a favor de los trabajadores comprendidos en los regímenes laborales de los decretos legislativos n.ºs 728 y 1057, no se encuentran afectos al

<sup>12</sup> Se debe señalar que, en la precitada resolución, el Tribunal Fiscal analiza la naturaleza de los gastos de alimentos a efectos de determinar si para fines de establecer la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, dichos montos forman parte de la remuneración de los trabajadores o constituyen una condición de trabajo per se. No obstante, como se ha señalado precedentemente, ello no tiene relevancia para fines del impuesto a la renta, siendo lo único determinante para estos efectos, si dicho monto corresponde a una condición de trabajo.



impuesto a la renta en la medida que dichos conceptos califiquen como condición de trabajo para su perceptor.

### CONCLUSIÓN:

Los beneficios colectivos otorgados en monto dinerario por concepto de movilidad y refrigerio en virtud de un laudo arbitral a favor de los trabajadores comprendidos en los regímenes laborales de los decretos legislativos n.ºs 728 y 1057, no se encuentran afectos al impuesto a la renta en la medida que dichos conceptos califiquen como condición de trabajo para su perceptor.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
04/04/2024 13:59:16

smr

CT00325-2022

IMPUESTO A LA RENTA –Beneficios otorgados por laudo arbitral o convenio colectivo

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 04/04/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0102 7799 6759 9567

