

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)  
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

**TEMA: JURISPRUDENCIA SOBRE LOS RUBROS INCLUIDOS DENTRO DEL SALARIO**

**RESUMEN:** En el presente informe investigativo se aborda el tema de los rubros comprendidos dentro del salario, desde una perspectiva exclusivamente jurisprudencial. A los efectos, se incorporan tres extractos jurisprudenciales donde se realiza un análisis sobre diversas clases de beneficios, que se computan como parte de lo que doctrinariamente se denomina "salario en especie", y que por ende deben ser contemplados como parte integrante de la remuneración percibida por el trabajador.

## Índice de contenido

1. Jurisprudencia.....	2
a. Uso discrecional de vehículo como salario en especie.....	2
b. Análisis sobre el concepto y requisitos del salario en especie.....	4
c. Almuerzo diario proveído por el patrono.....	16
d. Almuerzo diario proveído por el patrono.....	17

**DESARROLLO:**

**1. Jurisprudencia**

**a. Uso discrecional de vehículo como salario en especie**

[SALA SEGUNDA]<sup>1</sup>

"II.- RECURSO DEL ACTOR : Reclama el accionante que, en la liquidación de sus prestaciones legales, no se incluyó el monto correspondiente por el salario en especie representado por el uso discrecional del vehículo. El fallo de primera instancia le reconoció por ese concepto el uso de automotor y dejó su valoración para la fase de ejecución. Por el contrario, la sentencia recurrida, estimó que al existir un Reglamento de Vehículos del IMAS, en cuyo artículo 32 se expresa: "En ningún caso las facilidades o ventajas que represente para los funcionarios o servidores del uso de vehículos se entenderán como parte del salario para todos los efectos laborales", es suficiente para entender que ese beneficio no constituye salario en especie. El recurrente discrepa de esas consideraciones y estima que el derecho reclamado, no se ve afectado por la norma transcrita, pues el artículo 3 del mismo reglamento dice: "Los vehículos de uso discrecional no estarán sujetos a las disposiciones limitativas de este Reglamento". El capítulo IV del Título III del Código de Trabajo denominado "Del salario y de las medidas que lo protegen", en el artículo 164, autoriza el pago del estipendio en dinero y en especie, estableciendo con ello, el carácter remunerativo de ese beneficio. Por su parte, el artículo 166 explica el contenido del salario en especie al disponer: "Por salario en especie se entiende únicamente lo que recibe el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato". La disposición precisa el carácter retributivo del salario en especie como pago por la prestación de servicios en la relación laboral; y señala que debe ir dirigida al consumo personal inmediato del trabajador o de su familia. Con base en esta legislación, nuestra jurisprudencia ha aceptado que el uso discrecional del vehículo constituye salario en especie, siempre y cuando las peculiaridades del caso concreto no la resten esa naturaleza. Esas particularidades se han dado por ejemplo, cuando se ha otorgado el vehículo como instrumento para cumplir los derechos del puesto (Sala Segunda N° 101, de las 14:10 horas del 12 de julio de 1989 y N° 254 de 9:10 horas del 27 de noviembre de 1991); por la falta de demostración de discrecionalidad en el uso del vehículo (Sala Segunda N° 86, de las 9:30 horas del 22 de junio de 1990); y en las instituciones públicas, por la existencia

de un reglamento que regule la discrecionalidad en el uso del vehículo, o le otorguen el carácter de prestación gratuita (Sala Segunda N° 90, de las 9:10 horas del 11 de mayo de 1984). En el caso concreto, la prueba documental demuestra que el uso de vehículos estaba debidamente reglamentada, diferenciado entre los de uso discrecional y los de servicio general. Del Reglamento de Transporte de la institución, destacan las siguientes normas: Artículo 2: "Los vehículos del IMAS se clasifican así: a) Vehículos de uso discrecional: Serán los que determinan la Directriz N° 91 de 7 de setiembre de 1981, publicada en "La Gaceta" de 3 de noviembre de 1981 y cuyo uso se brinda para el mejor desempeño de las funciones encomendadas. b) Vehículos de servicio general: Son aquellos que prestan servicio a todas las dependencias del Instituto". Artículo 3: "Los vehículos de uso discrecional no estarán sujetos a las disposiciones limitativas de ese Reglamento". Artículo 4: "Los vehículos del IMAS serán usados únicamente en actividades propias del Instituto.". Artículo 5: "Todos los vehículos, a excepción de los denominados "de uso discrecional" llevarán el logotipo de la Institución y las leyendas "Imas uso oficial" que serán pintadas en letras negras en franja de color zapote". Artículo 7: "Una vez concluida la misión que motivó el servicio de transporte, el, o los vehículos deberán estacionarse para su custodia en el Centro de Transportes de la Institución". Artículo 9: "El encargado de una misión de trabajo, no podrá utilizar los vehículos para otros fines distintos de los encomendados" . Artículo 32: "En ningún caso las facilidades o ventajas que represente para los funcionarios o servidores del uso de vehículos se entenderán como parte del salario para todos los efectos laborales". Aparte de este reglamento, el acuerdo CD-258 del Acta N° 71-89, artículo 3 del 4 de octubre de 1989, aprobó el uso discrecional a varios funcionarios, entre ellos el Subdirector Ejecutivo de Vivienda [...]. La interpretación de la normativa citada a la luz del artículo 13 de la Ley general de la Administración pública que dice: "1.- La Administración estará sujeta, en general, a todas las normas escritas y no escritas del ordenamiento administrativo, y al derecho privado supletorio del mismo, sin poder derogarlos ni desaplicarlos para casos concretos. 2.- La regla anterior se aplicará también en relación con los reglamentos, sea que éstos provengan de la misma autoridad, sea que provengan de otra superior o inferior competente", nos hace concluir que, por tratarse de una relación entre un sujeto y una institución de la Administración Pública, revestida de potestades de imperio y sujeta al principio de legalidad, no es posible desaplicar el Reglamento. En este sentido, debe destacarse que el Reglamento de Transporte es de fecha 30 de agosto de 1983 y fue publicado en La Gaceta del lunes 17 de octubre de 1983, lo cual

quiere decir que se encontraba vigente al momento en que el reclamante disfrutó del beneficio. Por otra parte debe aclararse que la disposición contenida en el artículo 32 del Reglamento, no se encuentra supeditada al artículo 3 de la misma fuente normativa, porque debe interpretarse que cuando éste dice: "los vehículos de uso discrecional no estarán sujetos a las disposiciones limitativas de este Reglamento", se refiere a otras limitaciones como las de usar el vehículo en actividades no propias del instituto (artículo 4), llevar logotipo (artículo 5), estacionar el vehículo en el parqueo de la institución (artículo 7), o utilizar el vehículo para fines específicos (artículo 9), a las cuales no están sujetos los automotores de uso discrecional. En razón de lo dicho, debe mantenerse lo expuesto en este aspecto y denegar la solicitud del actor de que se le incremente en el pago de sus prestaciones, el uso del auto como salario en especie."

**b. Análisis sobre el concepto y requisitos del salario en especie**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO]<sup>2</sup>

"V.- De la motivación del acto: Se debe rechazar, en primer lugar, la alegada nulidad de la resolución administrativa impugnada, específicamente en lo que se refiere al rechazo de gastos de viaje del trabajador y su familia, ya que no es cierto, como se alega, que la misma adoleciera de motivación que clarificara y evidenciara las razones que llevaron a la Auditoría Fiscal a considerar que los gastos incurridos por ese concepto, a favor del señor Fernando Bedoya y su familia, no constituían un gasto útil y necesario para producir renta gravable. En este sentido, lleva razón la representación del Estado, en lo conducente, en cuanto alega que la Administración Tributaria fue cuidadosa y excesiva en atender los argumentos de la actora. Cabe aclarar de entrada, eso sí, que pese a lo escueto que puedan parecer a la actora los Traslados de Cargos hechos por parte de la Auditoría Fiscal, sí aparecen motivados, con mención más que suscita, de sus fundamentos; amén de que son actos de trámite o preparatorios, antecedentes de la resolución final, trámites del procedimiento administrativo que no tienen la virtud de decidir sobre el objeto del procedimiento; integran el procedimiento antes de la emisión del acto final, y no expresan voluntad sino un mero juicio, representación o deseo de la Administración y no producen en forma directa efectos jurídicos frente a terceros; no susceptibles de impugnación en vía jurisdiccional, como regla general. O sea que, su naturaleza procesal es de un simple acto preparatorio de la determinación de la obligación tributaria, que no produce estado

para el contribuyente, por lo que no es un acto ejecutivo ni ejecutorio, como lo establece la Ley General de la Administración Pública, como sí pudiese serlo una vez firme la resolución determinativa a que se refiere el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que no están sujetos a las formalidades propias de un acto administrativo final. Por lo demás, obsérvese que en el Resultando Segundo de la resolución final No. 503 de las 10:00 horas del 8 de noviembre del 2000, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo recoge con fidelidad lo considerado por la Dirección General de Tributación - en la resolución determinativa propiamente dicha -, al expresar que: "(...) En relación con los gastos de viaje pagados al señor Bedoya y su familia , y deducidos por Warner Lambert como gastos de oficina, esta Dirección encuentra infundadas las afirmaciones de la gestionante en el sentido de que la Sección Fiscalizador (sic) no realizó ningún tipo de razonamiento o análisis que justifique él por qué dicho gasto no es útil ni necesario para producir la renta, motivo por el cual solicita se declare nulo por falta de motivación. Por el contrario, como consta en las hojas de trabajo Nos. 35 a la 37 (las cuales respaldan el ajuste en referencia), la Oficina de Origen efectuó el análisis de la cuenta Gastos de Oficina, de cuyo estudio, se aceptaron un total de ₡ 1.662.186,64 deducidos por la contribuyente como Gastos de Traslado F. Bedoya correspondientes a los meses de mayo a julio de 1996. No obstante, y para el mes de diciembre de 1996, se rechazó la suma de ₡ 423.801,30 al considerarse un gasto no necesario para producir la renta, y cuyo fundamento se encuentra en la hoja de trabajo No. 35, al exponer la oficina a quo lo siguiente: "Esta cuenta nace en el período fiscal 96 y se refiere a los gastos de Don Fernando Bedoya por trasladarse a Costa Rica, así como un viaje al año para él y su familia con todos los gastos pagos ... Esta Oficina considera que lo referente a gastos por visa de Don Fernando y su familia por un monto de 573. 241,25 se aceptan como gastos deducibles. Así como lo referente al traslado del menaje de la casa por 1.016. 205,39 y el pago de autenticación en visa por un monto de 72.740,00 (ver folio 36). De acuerdo al art. 9 inciso j) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se procede a rechazar el monto de 423.801,30 como gasto no necesario para la renta, por cuanto este monto corresponde a gastos de viaje para el Sr. Bedoya y su familia (ver folios 36 y 37)". Asimismo en la hoja de trabajo NO. 37, se hace la observación en el sentido de que: "Dicho monto corresponde a un Beneficio que se traduce en pasaje de ida y vuelta a Perú para un grupo familiar (2 adultos y 2 niños), correspondiente al período anual 01/09/95 y el 30-08-96". Es por ello, que sin mayores complicaciones se puede concluir que la erogación efectuada por la empresa se trata de un beneficio que la

sociedad de cita le dio al Sr. Bedoya y su familia, que no se puede contemplar como un gasto necesario para producir la renta líquida grabable, como lo pretende la reclamante, sino como una liberalidad por parte del empleador, siendo que, si bien es cierto el artículo 8 inciso m) de la Ley que rige la materia permite la deducción de los gastos que se incurra por la traída de técnicos al país, lo cual se confirma con el oficio No. 026 de esta Dirección, el cual cita la reclamante para fundamentar sus dichos, lo cierto del caso es que dicha normativa no contempla la posibilidad de incluir dentro de dicha partida un beneficio adicional que la empresa decidió otorgarle al técnico y a su familia, para que estos pudieran pasar una temporada en su país de origen. (...)" (resolución visible a folios 204 a 206 del expediente administrativo). Así como lo considerado al respecto por el propio Tribunal Fiscal Administrativo quien, en la citada resolución final señaló que: "CUARTO: AJUSTE GASTOS DE PERSONAL EXPATRIADO. Referente a los ₡ 423.801,30 objetados por la oficina fiscalizadora en el período fiscal No. 96, que corresponden al pago de pasaje ida y vuelta a Perú del señor Fernando Bedoya y su familia - dos adultos y dos niños -, (hojas de trabajo 36 y 37), por considerarlos como no necesario para producir ingresos gravables, estima esta Sala que tal actuación debe ser conformada por lo siguiente: En primer término, la interesada no ha demostrado en autos que exista relación de causalidad directa, entre el viaje realizado por el Ejecutivo de la empresa y la generación de ingresos gravables. La defensa de la recurrente se basa en que el artículo 8 inciso m) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite la deducción de los gastos en que se incurra por la traída de técnicos al país, sin embargo no debe olvidarse que el supuesto previsto en dicho inciso, precisamente va dirigido a traer personal técnico al país por un corto período, para que capacite al trabajador nacional y con ello aumentar la productividad del negocio, sin embargo, en el caso de autos el señor Fernando Bedoya, según los alegatos presentados, se trata de un alto ejecutivo de la Empresa, que se estableció durante un tiempo considerable en el país, en donde el viaje en discusión, más parece un viaje de placer para este y su familia, por lo que evidentemente constituye un acto de liberalidad, que hace la empresa a favor del citado Ejecutivo, pero que no debe afectar la justa determinación de los tributos, sobre todo que no está demostrado, la utilidad o el efecto beneficioso que traería para la empresa, la realización del mencionado viaje ." (principal, CONSIDERANDO CUARTO de la resolución impugnada, visible a folios 21-221). Dicho lo cual, no encuentra esta Sección del Tribunal, que en el caso existiese indefensión, por falta de motivación, habida cuenta que la empresa supo, en todo momento, los motivos de

hecho y de derecho, empleados por la Administración Tributaria, como para poder impugnarlos, tal y como de hecho lo hizo, en las diversas instancias. Cosa distinta es, desde luego, que no pudiera desvirtuarlos, como en efecto no lo consiguió, conforme con los supuestos de hecho - parámetros - previstos, especialmente, en los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo que interesa definen los gastos deducibles y no deducibles. IV.- FONDO: La otra cuestión debatida se refiere a los pagos hechos por la empresa por concepto de vivienda a dos de sus ejecutivos, extranjeros ambos. La Administración Tributaria los consideró salario en especie, objeto del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente. La actora estima, por el contrario, que su intención no fue otorgarles un salario en especie, sino que se trató simplemente de una condición de trabajo que debió conferirles a esos trabajadores; y que por ello no estaba en la obligación legal de realizar ningún tipo de retención sobre estos reconocimientos. Reparo que es del caso rechazar por las siguientes razones: V.- DEL OBJETO DEL IMPUESTO: No cabe duda que, conforme con la Ley del Impuesto sobre la Renta, la actora estaba obligada a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, al pagar o acreditar rentas afectas al impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente. Asimismo, que para ello debía retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios, señores Steven Savo y Fernando Bedoya, los importes del impuesto - aplicable como se deduce de la ley -, sobre las rentas provenientes de salarios y/o cualquier otra remuneración que les pagara, en ocasión de trabajos personales por ellos ejecutados en relación de dependencia (artículo 23). O bien, aplicable, entre otros, sobre ingresos provenientes de sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos; así como, en lo que aquí interesa, sobre otros ingresos o beneficios similares a los anteriores, incluyendo el salario en especie; pagados a sus empleados por la prestación de servicios personales (artículo 32). Tampoco hay duda que los señores Steven Savo y Fernando Bedoya, pese a ser altos ejecutivos y extranjeros, eran empleados suyos y ambos le prestaron sus servicios, pues así lo acepta la actora; por lo que, independientemente de la intención de la empresa, esos pagos por alquileres de vivienda son susceptibles de subsumirse, como se deduce de la Ley, en el concepto de rentas pagadas en ocasión de trabajos personales y/o por la prestación de servicios personales, ejecutados por ellos, en relación de dependencia, en beneficio de la empresa. Lo cual termina por confirmar el inciso c) del artículo 29 del Reglamento a la Ley al decir, en lo pertinente que : "(...) Son rentas del trabajo personal dependiente:

(...)c) Cualesquiera otras rentas otorgadas por el patrono o empleador, tales como salarios en especie, gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de ésta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o entidades que extiendan tarjetas de crédito y otros beneficios similares. (...)." Cabe concluir, pues, que la base de la imposición - renta imponible - estaba constituida, en sí, por esos pagos de vivienda y que la obligación de retención surgió, desde luego, en el momento que fueron hechos por la empresa actora; no siendo de interés para el Estado, al menos para los efectos que aquí interesa, la intención con que fueran hechos, en su caso, por la empresa. Téngase en cuenta que, por ley, aún cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, aún así, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo - que en este caso lo constituye, sin duda, el beneficio económico que en sí representan esos pagos para el trabajador -; que la obligación tributaria surge en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la Ley - en este caso, en el momento que se dieron esos pagos -; que los convenios referentes a la materia tributaria entre particulares no son aducibles en contra del Fisco; que la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense (ver al respecto, artículos 8 11, 12 y 13 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). De modo que lo que interesa, para efectos tributarios, es la naturaleza de "renta" o "beneficio" que esos pagos representan para el trabajador. VI.- Del salario en especie: Aún cuando el asunto se analice bajo la óptica del Derecho Laboral - lo que, como se dijo, no es estrictamente necesario en materia tributaria, por su propia autonomía y naturaleza -, no es cierto que según esa rama del derecho y su jurisprudencia, esos pagos no constituyan salario en especie. La doctrina y jurisprudencia que al efecto cita la actora no son de recibo. Por una parte, resultan ser bastante añejas, y por otra, no proviene propiamente de la Sala Segunda de la Corte Suprema sino, prácticamente, en su totalidad, de Tribunales Superiores de Trabajo; que no producen "jurisprudencia" en sentido estricto. Refiriéndose al tema, la Sala Segunda ha considerado que: "(...) no podrán considerarse como salario en especie, los bienes o servicios que el empleador conceda a sus trabajadores, por una razón distinta o diferente a la remuneratoria de la labor



realizada. " Y que, "...Cada caso concreto debe analizarse en forma particular, pues no existen parámetros que puedan aplicarse uniformemente, sino que cada situación debe analizarse a la luz de sus especiales circunstancias, para determinar si las concesiones en especie tienen o no naturaleza retributiva." ; se trata de una consideración repetida por dicho órgano, sobre todo en los casos de enclaves o grandes zonas de producción, por ejemplo de palma de aceite, en que, atendiendo en especial a la escasez de vivienda en esas zonas rurales , ha negado que el otorgamiento de casa de habitación (vivienda) constituya salario en especie . Ver por ejemplo, sentencias números 581-02 (Palmatica), 14-03 (Palmatica), 308-03 (Palmatica), 127-04 (Palmatica). No obstante, la tendencia jurisprudencial de esa Sala es a decir que el pago de vivienda sí es salario en especie; obsérvese que, entre otras sentencias, ha señalado por ejemplo que: " La habitación sí constituye salario en especie, porque era una condición indispensable para la ejecución del trabajo del actor. No se trató de un beneficio gratuito, por la razón de que la empresa estaba obligada a darlo, si quería mantener a su servicio la mano de obra que el demandante le brindaba. Igualmente lo es el pago por arrendamiento que la empresa le hacía por el uso de su vehículo. Los viáticos son parte del salario, por ser periódicos, permanentes y continuos. Por lo expuesto debe reajustarse el aguinaldo ." (No.46- SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 14:40 horas del 5 de marzo de 1997). " Debe tomarse como salario en especie la casa de habitación que disfrutaba el actor cerca de la fábrica, por lo que debe tomarse en cuenta para la indemnización del aguinaldo" ( N ° 376 SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 10:30 horas del 10 de noviembre de 1995) . "Constituye salario en especie la casa de habitación y el uso de vehículo, sin embargo, no puede computarse para el cálculo el uso de la casa hace más de un año, ya que no fue parte del salario de los últimos seis meses" ( N ° 69 . SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 14:10 horas del 8 de mayo de 1991). "Al actor se le ofreció el vehículo como un beneficio laboral de uso discrecional, el cual podía utilizar tanto para su trabajo como con su familia, por lo cual sí constituye salario en especie. Igual razonamiento es aplicable para el servicio telefónico que disfrutó, ya que poner a disposición del trabajador ese medio de comunicación, le permite mantenerse en contacto con los centros de operación de la empresa y una pronta localización. Sin embargo, fue un beneficio extensivo a su familia, por lo que también es salario en especie. La casa de habitación, el agua y la electricidad son beneficios que tienen ese carácter salarial, porque están relacionados exclusivamente con la contraprestación de la empleadora " ( N° 363 - SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 15:25 horas del 13 de

noviembre de 1996 ). "Los servicios de vehículo y teléfono eran indispensables para el eficiente desempeño del cargo que ocupaba el actor, dada la índole de sus funciones de director de obras civiles de la accionada. Respecto a la casa de habitación, sí está dentro del ámbito del salario en especie, pues no hay duda que era un suministro cuya finalidad era dotar al actor de comodidades para alargar o estimular su permanencia con la empresa" ( N ° 267 - SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 16:00 horas del 10 de diciembre de 1985 ). "Al actor se le proporcionó habitación y comida, como consecuencia directa de la prestación de sus servicios a favor del demandado, lo que mejoró su remuneración por el trabajo que realizó, de ahí que el grado de amistad y hasta el ambiente familiar que se le ofreció al accionante, durante su estadía en la casa de habitación del demandado, no son causas que lo excluyan del derecho a percibir dicho beneficio" ( N° 141 - SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 9:50 horas del 3 de julio de 1992) . "En vista de que se demostró que el actor recibió de parte de su patrono, y a cambio de su trabajo, el uso de un vehículo, casa de habitación con agua y luz, procede su reconocimiento" ( Res: 2001-00454 - SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, de las 10:00 horas del 10 de agosto del 2001). VII.- En cuanto al concepto "salario en especie", en esta última sentencia - que vale por todas -, la SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA consideró lo siguiente: "V.- Del salario en especie: La obligación principal, a la cual está sometido el empleador, en virtud del contrato de trabajo, consiste en pagarle el salario al trabajador, como contraprestación de la labor realizada por éste. El artículo 164, del Código de Trabajo establece que el salario puede ser pagado "... por unidad de tiempo (mes, quincena, semana, día u hora); por pieza, por tarea o por destajo; en dinero; en dinero y especie; y por participación en las utilidades, ventas o cobros que haga el patrono". El salario en especie es la forma más antigua de retribución y consiste en el pago que se haga con cualquier otro bien distinto del dinero, que satisfaga, total o parcialmente, un consumo que, de no existir, el trabajador sólo hubiera podido procurarse por sus propios medios. Nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 166 señala que "por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato. En lo tocante a la parte del salario, que pueda válidamente ser pagado en especie, con base en la interpretación que se hace de lo establecido en el tercer párrafo del indicado numeral, se ha considerado que, ese porcentaje (cincuenta por ciento), es el máximo que puede ser concedido en especie, mientras no se haga, en el caso concreto, una valoración diferente. En

cuanto a la estimación del mismo, por lo general, las partes de la relación laboral no le dan un valor determinado, a lo pagado en especie, y no es sino hasta que concluye el contrato, cuando se pretende establecer su valor, a los efectos de calcular, correctamente, los derechos derivados de tal conclusión. El citado párrafo tercero, del artículo 166, del Código de Trabajo establece que "...mientras no se determine en cada caso concreto el valor de la remuneración en especie, se estimará equivalente al cincuenta por ciento del salario que perciba en dinero el trabajador";

sin embargo, ha sido criterio reiterado el de que, en esas circunstancias, la fijación no debe hacerse de por sí y de una vez, siempre en el cincuenta por ciento indicado, sino que deben establecerse parámetros objetivos de valoración y fijarse, luego, en el porcentaje que se considere pertinente. Por otra parte, en el último párrafo de ese artículo 166, se establece que "... no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador." Lo gratuito es aquello que se obtiene por mera liberalidad, sin que medie contraprestación. Lo gratuito, entonces, no tiene carácter salarial, porque no forma parte de la contraprestación a la que el empleador está obligado, en virtud de los servicios que percibe, y se ha estimado que, para que una determinada prestación sea considerada una liberalidad, debe ser ocasional, no permanente; pues, la reiteración a lo largo de toda la relación de trabajo, la convierte en salario en especie. (VAN DER LAAT ECHEVERRÍA, Bernardo. El salario en especie. Especial referencia a la legislación y jurisprudencia de Costa Rica. El Salario. Estudios en homenaje al Profesor Américo Plá Rodríguez, Tomo I, Montevideo, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, 1.987, pp. 569-586). Por otra parte, se ha indicado que "... para que se pueda hablar de salario en especie, hayan de recurrir los requisitos básicos del mismo, y cuando no sea así nos encontraremos con bienes de tipo asistencial o servicios nacidos de la especial tutela que se ejerce sobre el trabajador por las circunstancias sociales que definen su condición de tal, establecidos por la voluntad del propio empresario o por disposición estatal"; y, en lo tocante a esas notas características, que confieren la naturaleza de salario en especie, a una determinada prestación, se enumeran las siguientes: a) Contraprestación del trabajo: lo concedido debe responder a la contraprestación a la cual está obligado el empleador, en virtud del contrato; pues, si los bienes entregados constituyen meros beneficios, ligados a circunstancias accidentales a la relación de trabajo, o si a cambio de ellos se exige otra contraprestación adicional, no pueden ser considerados como salario en especie. b)

Valor patrimonial: debe tratarse de bienes con valor económico, que le produzcan un enriquecimiento al trabajador, solventándose, a la vez, alguna necesidad . c) Atribución individual: debe entregarse individualmente al trabajador y no, de manera general, al personal para su disfrute colectivo. Debe tratarse, entonces, de un enriquecimiento individualizable. d) Prestación obligatoria para el empleador: no debe tratarse de un acto de mera liberalidad, sino que debe estar obligado a cumplirlo, por imperio de la ley, o en virtud de convenio colectivo o del contrato individual. (ALEGRE LÓPEZ, Juan R. Salarios en dinero y en especie, porcentajes y comisiones. Estudios sobre la ordenación del salario , Madrid, Editorial Artes Gráficas Soler, S.A., 1.976, pp. 149-185). ". VIII.- A folios 15 a 21 y 23 a 27 de las Hojas de Trabajo, tomo I, constan los asientos contables y comprobantes de pago de alquileres pagados por la empresa, por vivienda a los señores Steven Savo y Fernando Bedoya Ramirez, respectivamente. A folios 140 a 145 de las Hojas de Trabajo, tomo II, constan "Actas de Entrevista" del 2 y 19 de febrero de 1998. En la primera de ellas, suscritas por los señores Alberto Pauly Sáenz y Boris Villalobos, en su carácter de representante legal y gerente, respectivamente, a la pregunta No. 5.-Cuál es la política de la empresa con respecto a los gastos por pago de alquileres de casa o apartamento a los funcionarios de otros países (...) respondieron que: "En razón de que las asignaciones de personal extranjero son temporales (2 a 3 años) les otorga lo siguiente: vivienda, uso de un vehículo de la compañía que esté disponible, y pago de colegiatura para hijos en edad escolar. Lo anterior es considerado como condiciones de trabajo y no como beneficios. En el momento que estos funcionarios queden permanentes en el país de destino, pierden estas condiciones de trabajo. (...) Se aclara que no se puede convertir en dinero ninguna de las condiciones de trabajo. Para un extranjero que viene sin condición de temporalidad, no se aplican estas condiciones. En ocasiones se tiene personal por entrenamiento, el cual no puede ser mayor de un año y la única condición que se le brinda es apartamento (cuyo valor es regulado por la compañía). En el país de destino (Costa Rica) , no se le paga salario." En la segunda entrevista, suscrita por los señores Alberto Pauly Sáenz y Fernando Bedoya Ramírez, en su carácter de representante legal y gerente, respectivamente, consta: " (1) En Acta de Entrevista del día 2 de febrero de 1998, con respecto a la pregunta número 5 sobre los beneficios del personal expatriado; cuáles eran las condiciones de trabajo existentes para los señores Steven Savo, Fernando Bedoya (...) para los períodos fiscales 95 y 96 (del 1º. De diciembre de 1994 al 31 de diciembre de 1996)?" Responden: "el señor Steven Savo, tuvo alquiler de vivienda pagado por la compañía y vehículo de la empresa para realizar su trabajo;

en razón de su posición como primer responsable de mercadeo y ventas (sea no son funciones administrativas). El señor Fernando Bedoya; vino definitivamente al país a partir de enero de 1997. Sin embargo la empresa mantenía vivienda alquilada desde junio de 1996, en razón de sus visitas periódicas desde Guatemala donde residía permanentemente. Fernánodo Bedoya era el Director de Recursos Humanos en Guatemala, a quien se le encargó superviar el negocio en Costa Rica durante el segundo semestre del año 1996, mientras se tramitaba la visa y la residencia. (...)”. En la demanda, la empresa acepta que se trataba de trabajadores suyos, ligados en virtud de un contrato verbal de trabajo. No obstante señala que se debe considerar que el alquiler lo concedía únicamente a funcionarios extranjeros asignados a laborar en Costa Rica; que lo único que se pretende es colocarlos en las mismas condiciones que tenían en su país; y que, si el traslado de un país a otro significa para esos ejecutivos y sus familias dejar sus casas, lo menos que debía hacer la compañía era pagarles el alojamiento durante su estadía en el extranjero, por lo que en vez de salario en especie, se trataba de una condición de trabajo que debía ser otorgada para un mejor desempeño de su trabajo en un país distinto al suyo. A folio 179-180 del expediente principal consta la prueba testimonial, reducida a la declaración del señor Fernando Bedoya Ramírez , beneficiarios de los pagos por alquiler, quien manifestó “que su interés es como representante de la compañía para que se resuelva este asunto.”. Acto seguido declaró: “Yo laboro para Warner Lambert desde mil novecientos noventa y uno, en otros países, entre abril y mayo de mil novecientos noventa y seis, me dieron la responsabilidad de Costa Rica. Vine bajo un régimen de “traslado temporal” de un país a otro, yo estaba en Guatemala y me trasladé a Costa Rica para un proyecto específico, dicho proyecto tenía un mínimo de dos y un máximo de cuatro años, se trataba del cierre de las plantas de manufactura de Guatemala y el traslado de las oficinas a Costa Rica, soy administrador de empresas. La compañía que represento se dedica a la fabricación y comercialización de productos de consumo masivo farmacéutico.- Hay políticas corporativa que fijan traslados al exterior, hay dos regímenes, en el caso temporal que era mi caso, se parte de un supuesto que uno va a un proyecto específico y luego regresa a su país, mantienen el puesto abierto en mi país de origen con condiciones similares en el país de destino, que son vehículo de la empresa, un apartotel si está uno solo, si viene con familia se alquila una casa y pasaje para la familia para visitar el país de origen una vez al año, se le impide a uno alquilar su vivienda en su país natal.- Todo se maneja por medio de la casa matriz, dicha casa está en Estados Unidos, cuando estuve en Guatemala estuve en las mismas condiciones de asignación

temporal.- El régimen terminó en el año dos mil, yo debía volver a mi país, pero me dieron una posición más alta y compré una vivienda en Costa Rica, nunca se tomó la posibilidad que la vivienda que se me otorgó fuera parte de un salario en especie. Durante el régimen temporal que estuve viví en dos casas diferentes, por un problema de seguridad en la primera vivienda, decidimos cambiar a una casa más segura." . A preguntas de la abogada de la parte actora, respondió: "...no es un beneficio de Warner Lambert pagarle a sus gerentes la vivienda, como política internacional de la compañía aplica de un país a otro , debe tener carácter de temporalidad, la persona debe ser experto en una materia y que al país que vaya le sea difícil conseguir un profesional en esa especialidad, yo había manejado un proceso de consolidación de plantas, en la región andina anteriormente.- Yo antes de venir a Costa Rica no tenía casa en este país.- A mí (me) dijeron te vas a ir a tal país pero te damos las mismas condiciones en el país de destino, equiparando a las que se tenían en el país de origen, casa y vehículo.- Una condición necesaria para venirme a Costa Rica era que me dieran el alquiler de la casa.- La compañía tenía un monto definido para contratar la vivienda y zonas específicas donde se podía escoger, las condiciones las daba Recursos Humanos y Seguridad, yo tenía impedimento de vender o alquilar mi casa en Perú. En el año noventa y nueve, me cambiaron de régimen a empleado local y allí terminó mi contrato temporal. (...)". XIX.- Analizadas esas pruebas, contrario a la actora, esta Sección del Tribunal llega a la conclusión de que por ser la concesión de habitación para estos empleados, precisamente, una de las condiciones de trabajo, por eso mismo constituyeron, legal y efectivamente, parte del salario (en especie) pagado a los señores Steven Savo y Fernando Bedoya Ramírez. Antes que todo, ninguna duda cabe que los pagos por alquileres fueron hechos por la empresa y que los trabajadores señores Steven Savo y Fernando Bedoya Ramírez disfrutaron, efectivamente, de esas viviendas o apartamentos, durante todo el tiempo que, aunque fuera de forma temporal, prestaron en Costa Rica sus servicios para la compañía. De modo que, en tanto no tuvieron que pagar alojamiento de su propio peculio, eso les significó, de hecho, una economía de recursos, lo que a su vez se traduce, sin duda, en un ingreso para dichos trabajadores y correlativamente, un egreso para la empresa, con ocasión y como consecuencia de los servicios ejecutados por dichos empleados en beneficio de la compañía. No es de recibo la afirmación del testigo Bedoya Ramírez de que por parte de la corporación y como política empresarial, se les impedía alquilar sus viviendas en su país de origen. Primero porque, excepto por su dicho, no consta documentalmente que fuesen propietarios de vivienda en sus países

de origen. Segundo, porque esa restricción tampoco está respaldada en documento alguno - ni siquiera en un principio de prueba por escrito -. Tercero, porque eso no resulta conforme con las reglas de la lógica y experiencia humana y, Cuarto, porque, en cualquier caso, constituiría una condición de dudosa constitucionalidad. Consiguientemente, tampoco es de recibo la tesis de la actora en el sentido de que, justo por ello, la concesión de casa tan sólo perseguía una equiparación con las condiciones que dichos empleados tendrían en sus países de origen. Y si a alguien cabe imputar las negativas consecuencias procesales por la falta de documentación, de las propiedades en los países de origen, cuanto del contrato de trabajo, no es al Estado sino a la propia compañía actora (artículos 317, 351 y 353 del Código Procesal Civil). En cualquier caso, no se trataría de una condición impuesta por circunstancias ajenas o que la empresa no pudiera superar, como parece dar a entender que lo era; por la sencilla razón de ser la propia compañía la productora de esa situación, si es que es cierto, como se afirma, que era la compañía quien impedía a sus trabajadores alquilar sus propias viviendas en su país de origen. De las pruebas se desprende, por el contrario, que la concesión de apartamento o casa a esos trabajadores constituía parte de las obligaciones que asumía la empresa a cambio de que aceptaran el trabajo que se les ofrecía; y que, como aclaró la empresa, esas condiciones de trabajo no las podían convertir los empleados en dinero. En consecuencia, se trataba de bienes distintos al dinero y, no empuja que el testigo señor Bedoya Ramírez expresara "nunca se tomó la posibilidad que la vivienda que se me otorgó fuera parte de un salario en especie", fue claro en decir después que "Una condición necesaria para venirme a Costa Rica era que me dieran el alquiler de la casa". De modo que, aparte que no existe contrato - ni siquiera un principio de prueba por escrito -, que avale su primera afirmación, es lo cierto que de su última manifestación se desprende, sin mayor esfuerzo, que tanto la empresa como él asumieron, de hecho, dicha condición, como una contraprestación, respecto de las labores que realizaría, presupuesto para que éste aceptara el trabajo. En consecuencia, no fueron concedidos a título gratuito, no se trató de una mera liberalidad, sino de una condición laboral ofrecida, dentro del llamado "régimen de traslado temporal", con el fin de que el trabajador aceptara el contrato. Luego, al haberse concedido de manera permanente - puesto que se les otorgó durante todo el tiempo que, aunque fuera temporal, prestaron sus servicios a la empresa en Costa Rica-, jurídicamente hace que también se excluya la posibilidad de gratuidad. Por otra parte, se trató de bienes que representaron un valor patrimonial, para el trabajador; pues, de no habersele concedido, hubieran implicado un gasto en el cual,

como se dijo, ellos debieron de haber incurrido; razón por la cual, su otorgamiento le generó un enriquecimiento y le sirvió para cubrir sus directas necesidades; extensivas a sus familias. Asimismo, se trató de una concesión individualizable; pues no se trató de bienes dados en forma colectiva, a todos los trabajadores, sino únicamente a ellos. Las pruebas son claras en el sentido de que se da en razón de que las asignaciones de personal extranjero son temporales ( 2 a 3 años) y/o, que, como política internacional de la compañía aplica de un país a otro, bajo el régimen denominado "de traslado temporal" y tratándose de expertos en una materia y que al país que vayan les sea difícil conseguir un profesional en esa especialidad. Por último, como se dijo, se trató de una obligación adquirida por la compañía; pues, al ofrecerles el trabajo bajo esas condiciones, asumió la obligación de concederles vivienda. Todas esas características, sin duda, hacen concluir que la concesión de esos bienes, constituyeron parte del salario, pagado en especie. En consecuencia, tampoco se puede acogerse el reclamo planteado por la empresa actora, en lo tocante a este aspecto concreto. En cualquier caso, lo importante para efectos tributarios es que se produzca el hecho generador de la obligación y, como ya se dijo, según la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, en este caso específico, ese hecho está constituido, en sí mismo, por la renta o beneficio económico que significa para el trabajador, el que la empresa para la cual presta sus servicios, le otorgue o pague alojamiento. X.- Como consecuencia de lo razonado, ha de acogerse la excepción de falta de derecho propuesta por el Estado y declararse sin lugar, en todos los extremos la acción."

### **c. Almuerzo diario proveído por el patrono**

[TRIBUNAL DE TRABAJO]<sup>3</sup>

"III. [...] En el presente asunto, de acuerdo a la documentación aportada de folio 135, el apelante devengaba adicionalmente quince mil colones mensuales del Instituto Tecnológico de Costa Rica correspondiente a un salario en especie por concepto de almuerzo, lo que implica la existencia de elementos fácticos nuevos que motivan una revisión de jubilación ordinaria, de manera que son improcedente e infundadas las argumentaciones vertidas por la Dirección Nacional de Pensiones en la resolución que se examina. En cuanto al tema del salario en especie, el Código de Trabajo en el artículo 166 párrafo primero lo define de la siguiente manera: "Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador y su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal..." La alimentación que recibió el apelante como contraprestación directa por sus



servicios y en parte de pago del salario, en este caso no fue un suministro gratuito e, indiscutiblemente, constituye un incentivo adicional, catalogable como salario en especie. Se trata de una ventaja patrimonial para el trabajador, dado que, de no haberlo percibido, él debía llevarlo de su casa o comprarlo y pagarlo de su propio peculio. Además, es evidente su carácter o naturaleza salarial, en vista de que la propia Institución empleadora lo tasó en la suma mensual de quince mil colones (documento de folio 135 del expediente administrativo). Por el apuntado carácter y, en tratándose de un beneficio económico, a tenor del citado artículo 166 del Código de Trabajo, debe ser tomado en cuenta dentro de la retribución total como salario en especie, motivos por los cuales procede su reconocimiento para el cálculo de la jubilación. Como colorario de lo anterior, este Tribunal considera que dicho salario debe ser incluido para el cómputo del monto de la jubilación ordinaria del señor Castro Barrera, por lo que debe confirmarse lo decidido por la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional."

**FUENTES CITADAS:**

- 1 SALA SEGUNDA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 46-1993, de las nueve horas con quince minutos del dieciocho de marzo de mil novecientos noventa y tres.
- 2 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Resolución No. 53-2004, de las trece horas con cuarenta y cinco minutos del veinticinco de junio de dos mil cuatro.
- 3 TRIBUNAL DE TRABAJO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución No. 1552-2006, de las treces horas con treinta y cinco minutos del once de julio de dos mil seis.