

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Remuneraciones no computables en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud: una mirada crítica a los postulados de la SUNAT y del Tribunal Fiscal

Trabajo Académico para optar el Título de Segunda Especialidad en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Autor

Romina Giulliana Del Rosario Baca Balarezo

Asesora

María Katia García Landaburu

Lima, 2021

RESUMEN

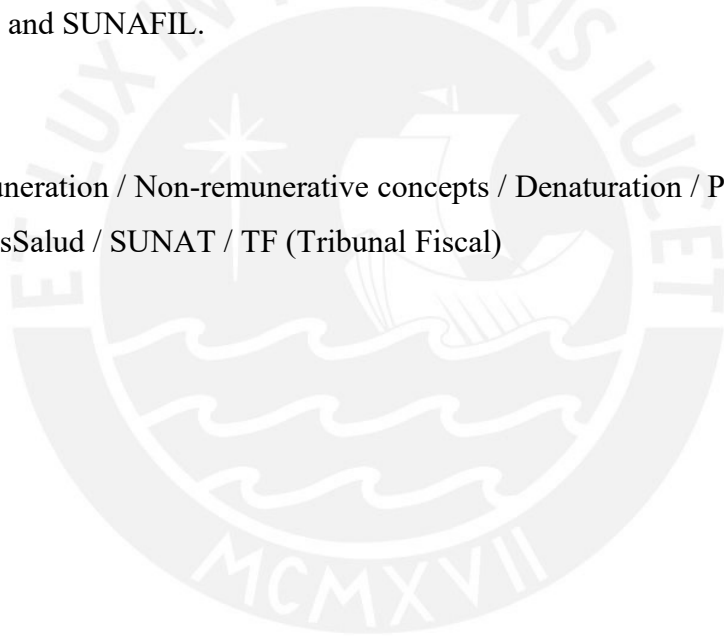
El presente trabajo de investigación analiza, con una visión crítica, algunos criterios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal en torno a la aplicación e interpretación de las normas laborales en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud. Para ello, se estudia qué se entiende por remuneración y se identifican aquellos conceptos no remunerativos que podrían llevar a confusión a la Autoridad Tributaria considerando no solo lo establecido en las leyes, sino en la doctrina y jurisprudencia laboral. Asimismo, se determina la posibilidad de aplicar el principio de primacía de la realidad para identificar supuestos de desnaturalización y simulación. Finalmente, se evidencian los efectos laborales de las decisiones del Tribunal Fiscal como última instancia administrativa dentro de procesos laborales e inspecciones administrativas laborales y se pone de manifiesto la necesidad de activar el deber de colaboración entre SUNAT y SUNAFIL.

Palabras clave: Remuneración / Conceptos no remunerativos / Desnaturalización / Primacía de la realidad / Aportes / EsSalud / SUNAT / Tribunal Fiscal

SUMMARY

This research work analyzes, with a critical vision, some pronouncements of the National Superintendency of Customs and Tax Administration (SUNAT) and the Tax Court regarding the application and interpretation of labor regulations in their audits for contributions to EsSalud. To do this, it developed what is understood by remuneration and non-remunerative concepts are identified that could lead to confusion for the Tax Authority. Likewise, the possibility of making use of the principle of the primacy of reality to identify assumptions of denaturation and simulation is determined. Finally, evidence of the labor effects of the decisions of the TF as the last administrative instance within labor processes and administrative labor inspections and highlights the need to activate the duty of collaboration between SUNAT and SUNAFIL.

Keywords: Remuneration / Non-remunerative concepts / Denaturation / Primacy of reality / Contributions / EsSalud / SUNAT / TF (Tribunal Fiscal)



ÍNDICE

I. Introducción.....	5
II. SUNAT y el Tribunal Fiscal en los procedimientos tributarios vinculadas a ingresos de los trabajadores subordinados.....	7
1. El rol de SUNAT y el Tribunal Fiscal en los aportes a EsSalud.....	7
2. Criterios empleados por SUNAT y el Tribunal Fiscal para calificar a una remuneración como no computable. Visión crítica.....	10
III. Enfoque laboral sobre las remuneraciones no afectas a aportes a EsSalud y aplicación del principio de primacía de la realidad.....	13
1. La remuneración: Marco conceptual y definición legal de remuneración.....	13
2. Conceptos no remunerativos: características indispensables desde la doctrina y jurisprudencia que deberían ser consideradas por las autoridades tributarias.....	17
3. La aplicación del principio de primacía de la realidad en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud.....	29
IV. Efectos laborales de los reparos por aportes a EsSalud confirmados por el Tribunal Fiscal.....	34
1. Impacto en beneficios sociales y posibles demandas laborales.....	34
2. La posible acción de la administración laboral: el deber de colaboración entre SUNAFIL y SUNAT.....	36
V. Conclusiones.....	40
VI. Bibliografía.....	42

I. Introducción

De acuerdo con el artículo 56 de la Constitución Política del Perú, el empleador por el principio de libertad de la empresa tiene la posibilidad de conceder a sus trabajadores beneficios por encima de lo establecido en la Ley.

En ese sentido, Iván Blume indica que “las mejoras establecidas por el empleador son el instrumento incentivador más importante del que goza. La legislación laboral reconoce esta función y la aprueba, al limitarse, en materia de remuneraciones, a fijar un nivel salarial mínimo para que pueda ser mejorado por el empleador” (2011, p.233).

Por lo señalado, es clara la posibilidad del empleador de implementar sus propias políticas salariales haciendo uso de diversos conceptos (liberalidades, premios, incentivos, gratificaciones extraordinarias, bonos por desempeño, entre otros); sin embargo, la legislación laboral ha establecido requisitos previos que los empleadores deben respetar para declarar dichos conceptos como remunerativos o no, a fin de determinar la base imponible para el cálculo de aportes y contribuciones.

En dicho contexto, el rol de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal (TF) es fundamental al determinar en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud qué conceptos ingresan dentro de su base imponible y, por consiguiente, califican como remuneraciones a partir del cumplimiento o incumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, el Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo y lo regulado en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Dado que corresponde a la Autoridad Administrativa Tributaria, en cada caso en concreto, la verificación del cumplimiento de los requisitos legales laborales para determinar las bases de cálculo de aportes a EsSalud, el presente artículo, analiza los criterios generales utilizados por SUNAT y el Tribunal Fiscal para luego identificar si los mismos son suficientes y adecuados o, si, por el contrario, contienen inconsistencias a la luz de lo establecido por la doctrina y jurisprudencia laboral.

Asimismo, se analizará con detalle al concepto remuneración, como elemento esencial del contrato de trabajo, para luego abordar algunos de los conceptos no remunerativos establecidos en el artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (en adelante LCTS), a fin de determinar la necesidad de que la Autoridad Tributaria en sus análisis recurran a las herramientas del derecho laboral (doctrina y jurisprudencia).

Una vez aclarados los criterios laborales que debe usar la Autoridad Tributaria, se desarrollará el principio de la primacía de la realidad como herramienta, también aplicable en las fiscalizaciones tributarias por aportes a EsSalud, para identificar supuestos de desnaturalización y/o simulación.

Adicionalmente, se determinará si los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa, en los que se confirman reparos por aportes a EsSalud, pueden ser usados por los trabajadores en juicios laborales por reintegro de beneficios sociales y procedimientos laborales ante la Autoridad de Trabajo.

Finalmente, se desarrollará si es necesaria la colaboración de un ente especializado como la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL) para asegurar no solo la correcta aplicación e interpretación de las normas laborales, si no el respeto por los derechos laborales.

A modo de conclusión, se establece que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal impactan de manera directa en las relaciones laborales y, por ende, en las políticas remunerativas de la empresa y en los ingresos de los trabajadores. Por ello, la necesidad de que los pronunciamientos de la Autoridad Tributaria se den de manera idónea tomando en cuenta lo desarrollado por la doctrina y jurisprudencia laboral con el soporte de la Autoridad de Trabajo.

II. SUNAT y el Tribunal Fiscal en los procedimientos tributarios vinculados a las retribuciones de los trabajadores subordinados

El Poder Legislativo delegó facultades al Poder Ejecutivo para la elaboración del Código Tributario, el mismo que se constituye como la norma aplicable a los distintos tributos estableciendo, además los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

Bajo este contexto, la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, hace referencia las funciones que ejercerá la SUNAT respecto a las aportaciones a EsSalud y ONP al indicar que, las aportaciones al ESSALUD y a la ONP se rigen por las normas del Código Tributario.

El mismo cuerpo normativo, en su artículo 55 dispone que la función de la SUNAT es recaudar los tributos. Además, en el artículo 62 regula la facultad de fiscalización de la SUNAT, la cual se ejerce en forma discrecional. Este ejercicio incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

De manera posterior al control de fiscalización indicado en el párrafo precedente, los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar un reexamen a SUNAT denominado recurso de reclamación, luego de lo cual, como última etapa administrativa, podrán presentar recurso de apelación, cuya resolución estará a cargo del Tribunal Fiscal (en adelante, TF).

1. El rol de SUNAT y el Tribunal Fiscal en los aportes a EsSalud

Conforme lo hemos mencionado, el Estado delegó la facultad de recaudación y fiscalización a la SUNAT, quien según el artículo 62° del Código Tributario, ejerce dichas facultades conducentes a verificar que los contribuyentes hayan cumplido con lo establecido en la ley a fin de asegurar la recaudación de tributos, entre los que se encuentran aquellos que se derivan del contrato de trabajo, tales como el Impuesto a la Renta de 5ta. Categoría y las contribuciones sociales; entre ellas los aportes a EsSalud.

En virtud de la Ley 27334, SUNAT ejercerá las funciones de recaudación, administración y fiscalización respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP). Asimismo, podrá ejercer facultades de recaudación respecto de otras obligaciones no tributarias de EsSalud y la ONP.

Con esta base normativa, podemos concluir de manera preliminar que SUNAT, por indicación expresa de la ley, recauda y fiscaliza el correcto cumplimiento de las aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP).

Para tal efecto, de acuerdo al artículo 12° del Decreto Supremo N° 039-2001-EF, le corresponde a la SUNAT elaborar y aprobar las normas y los procedimientos necesarios para llevar a cabo la recaudación y administración de las aportaciones a la Seguridad Social, de acuerdo con las facultades que le confiere el Código Tributario, siendo ello también de aplicación, entre otros, para la declaración y/o pago de las demás deudas no tributarias a dichas entidades cuya recaudación le haya sido encomendada.

A fin de fortalecer la encargatura de recaudación y fiscalización de SUNAT en materia de aportes a EsSalud se emite el Decreto Supremo 015-2005-TR mediante el cual se crea el Registro de Trabajadores y prestadores de servicios materializándose con la aprobación de la planilla electrónica o PLAME, que obliga al cierre de los libros manuales y cuyo uso es obligatorio para todos los empleadores que cuenten con uno o más trabajadores. Dicha Planilla Electrónica está conformada por la información del registro de información laboral (T-Registro) y la Planilla Mensual de Pagos (PLAME).

Esta última, denominada PLAME o Planilla Mensual de Pagos contiene información mensual de los ingresos de los sujetos inscritos en el Registro de Información Laboral (T-REGISTRO), así como de los Prestadores de Servicios que obtengan rentas de 4ta Categoría; los descuentos, los días laborados y no laborados, horas ordinarias y en sobretiempo del trabajador; así como información correspondiente a la base de cálculo y la determinación de los conceptos tributarios y no tributarios cuya recaudación le haya sido encargada a la SUNAT.

Es así como, mediante el PLAME los empleadores deben cumplir con la declaración de los conceptos tributarios y no tributarios y el pago que corresponda por estos, en los que se

incluye el pago por aporte a EsSalud. Por tanto, esta herramienta permite que la SUNAT tenga el control en la administración y recaudación del aporte .

En este punto, es relevante mencionar que la obligación económica del aporte a EsSalud se inicia desde que el empleador, como consecuencia de la firma de un contrato de trabajo, se obliga a asumir no sólo el pago de la remuneración por la labor efectuada o la puesta a disposición del trabajo, sino también a realizar el aporte a EsSalud equivalente al 9% de la remuneración percibida conforme lo dispuesto en la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud.

A fin de dar cumplimiento a dicha obligación, el empleador inscribe a sus trabajadores y derechohabientes al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud administrado por EsSalud y los aportes a EsSalud deberán ser declarados y pagados en el PDT-PLAME cuyo cumplimiento, conforme lo ya mencionado, es fiscalizado por la SUNAT.

Debemos de anotar que, SUNAT además de su rol recaudador, también cumple un rol revisor al validar el correcto cumplimiento del cálculo o determinación y pago del aporte a EsSalud. Para este efecto realiza sus revisiones, en vía administrativa, a través de las denominadas fiscalizaciones y es en las mismas que la Autoridad Administrativa puede modificar la determinación de la obligación tributaria cuando constata la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Luego de la etapa de fiscalización, en atención a la facultad de contradicción contenida en la Ley de Procedimiento Administrativo General, el administrado tiene el derecho de acudir a dos instancias en el procedimiento contencioso tributario denominadas: reclamación ante SUNAT y apelación ante el Tribunal Fiscal.

Como se puede verificar, SUNAT en la etapa administrativa de la reclamación tiene como función la revisión de la etapa de fiscalización a solicitud del empleador o el contribuyente en ejercicio legítimo del derecho de defensa. Por otro lado, en vía administrativa tributaria es posible para el contribuyente acceder a una segunda instancia ante el órgano administrativo denominado Tribunal Fiscal, mediante el recurso de apelación.

Así, el Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver, en última instancia administrativa, las reclamaciones sobre materia tributaria (general y local) inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

El recurso de apelación debe ser presentado ante SUNAT el cual establecidos, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la presentación de la apelación, siempre que se cumplan con los requisitos de admisibilidad

Con ello se puede colegir que, el TF es la última instancia administrativa de resoluciones de controversias relativas a las aportaciones de Essalud y ONP. En atención a lo señalado, la SUNAT y el TF son las entidades que muestran los puntos de encuentro de lo laboral y lo tributario. Esta constatación no es más que la puesta en práctica de una serie de normas tributarias que inciden en la regulación y la práctica laboral, como se ha sostenido en el apartado anterior.

2. Criterios empleados por SUNAT y el Tribunal Fiscal para calificar a una remuneración como no computable

La SUNAT también tiene un rol importante como generador de criterios con impacto directo en la interpretación de conceptos de naturaleza laboral en las inspecciones tributarias, ya que en sus fiscalizaciones por aportes a EsSalud si bien emplea herramientas del Derecho Tributario toma como base normas de naturaleza laboral al reparar conceptos entregados por las empresas a sus trabajadores e incluirlos en las bases de cálculo de aportes.

Los criterios que emite SUNAT se desarrollan en distintos canales: fiscalización, reclamación e informes de la Intendencia Jurídica de SUNAT. Los dos primeros son criterios realizados con conocimiento de la empresa o entidad fiscalizada; mientras que los informes, son opiniones que emite SUNAT de carácter y aplicación general.

Por su parte, el TF en su calidad de revisor de los criterios o conclusiones emitidos por SUNAT plasma su revisión o análisis en resoluciones, a través de las cuales resuelve la contienda entre la empresa (en calidad de contribuyente) y la SUNAT. Las conclusiones del

TF contenidas en estas resoluciones generan criterios denominados jurisprudencias de carácter general.

En ese escenario, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 18554-12011, ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19° del Decreto Supremo N.- 001-97-TR, debe verificarse lo siguiente: 1) la finalidad con la que otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) su entrega no sea periódica, y 3) sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad de Trabajo, o por laudo arbitral.

El criterio anterior es importante como lineamiento para el análisis de los conceptos no remunerativos, ya que desarrolla los requisitos expresos establecidos en el artículo 19 de la LCTS. Sin embargo, dicho criterio no ha sido recogido por SUNAT al momento de realizar sus fiscalizaciones, como se puede observar en la RTF N° 02495-3-2019.

En la referida RTF se evidencia un alejamiento a este criterio de la Administración Tributaria al concluir que, en el caso de la entrega de una gratificación extraordinaria que otorga la empresa por haber culminado satisfactoriamente la campaña navideña, el importe entregado está relacionado al resultado obtenido por la campaña navideña indicando que su otorgamiento estuvo en función de la contribución de los trabajadores en la generación de resultados y beneficiando solo a 219 trabajadores de un total de 12378, por lo cual dicha entrega de dinero es un bono de productividad el mismo que constituye un concepto remunerativo; y en consecuencia, concluye que debe formar parte de la base imponible de las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad en Salud.

Al respecto, el TF señala que la SUNAT no ha observado la periodicidad de la entrega, ni su otorgamiento en forma libre y voluntaria, sino únicamente el carácter contraprestativo. Concluyendo en la RTF citada que, los montos entregados a determinado trabajadores (grupo de ejecutivos, funcionarios y jefes) por concepto de gratificación extraordinaria, no se encuentran vinculados a la contraprestación directa de las labores efectuadas por aquéllos (por ejemplo, el cumplimiento de metas u objetivos de la empresa), sino a los buenos resultados empresariales obtenidos durante la referida campaña efectuada.

A diferencia de la RTF anterior en la cual la SUNAT y el TF tienen posiciones divergentes, en la RTF N° 02822-3-2019 sus criterios son similares respecto a la bonificación por quinquenio.

La Administración Tributaria considera dicha bonificación como remuneración y en consecuencia indica que debe formar parte de la base imponible de las aportaciones a EsSalud, ya que es un beneficio que perciben los trabajadores al cumplir cinco años de permanencia, cuyo otorgamiento se seguirá realizando cada cinco años por lo que constituye una contraprestación por los años de servicio; que al haberse establecido el pago de manera periódica (cada cinco años), existe la potencialidad de percibirlos periódicamente, siendo que en la práctica se desnaturaliza su carácter extraordinario.

Al respecto, el TF concluye que el mencionado bono califica como remunerativo, debiendo formar parte de la base imponible para la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, en razón a que dicho beneficio por concepto de Bono por Quinquenio es otorgado en base a una escala de remuneraciones que le correspondía a cada trabajador por cada periodo de cinco años de labores que se cumpla en la empresa, hecho que genera la potencialidad permanente de percibir dicho beneficio de manera repetida o periódica cada cinco años, por lo que no cabe afirmar que su entrega es ocasional o esporádica como sostiene la recurrente.

El TF analiza más de un elemento sobre la calidad no remunerativa que debe cumplir el concepto bono por quinquenio, en relación a que la entrega debe ser libre y no se otorgue en forma periódica menciona que si bien el bono por quinquenio ha sido otorgado por el tiempo de labor prestado y se trata de una liberalidad, ello no desvirtúa el carácter remunerativo, siendo que en un caso similar tratado en la RTF N.- 04475-4-2014, se evaluó si las gratificaciones por quinquenio otorgadas a los trabajadores de un contribuyente establecidas por un laudo arbitral tenían el carácter remunerativo o no, y se indicó que se debía diferenciar entre el otorgamiento de dicho concepto, por haber cumplido cinco años de labor, y luego la periodicidad de pago de dicho monto (cada cinco años) concluyendo que se trataba de un concepto remunerativo porque se perciben periódicamente.

Por otro lado, TF agrega que, el concepto se otorga de forma obligatoria a los trabajadores que hubieran acumulado cinco años de servicio y una vez otorgada se paga cada cinco años, es decir, su entrega es periódica; siendo relevante para esta característica la verificación que un mismo concepto se entrega, por el mismo motivo, de manera repetida en el tiempo.

Como se ha podido verificar de la diversas RTF citadas precedentemente, tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal analizan e interpretan normas y conceptos de naturaleza laboral para determinar si los conceptos abonados por los empleadores a sus trabajadores son remunerativos y, por tanto, deben ingresar a la base de cálculo de aportes a EsSalud.

III. Enfoque laboral sobre las remuneraciones no afectas a EsSalud y aplicación del principio de primacía de la realidad

Atendiendo a que SUNAT y el Tribunal Fiscal en sus pronunciamientos por aportes a EsSalud aplican e interpretan conceptos de naturaleza laboral resulta necesario abordar dos conceptos fundamentales: la remuneración y el principio de primacía de la realidad. Para tal desarrollo es indispensable no solo abordar lo establecido en las leyes laborales sino tomar en cuenta lo establecido por la doctrina y jurisprudencia laboral.

1. La remuneración: Marco conceptual y definición legal de remuneración

La Organización Internacional de Trabajo (OIT) establece en el artículo 1 del convenio 100 que la remuneración “(...) comprende el salario o sueldo ordinario, básico o mínimo, y cualquier otro emolumento en dinero o en especie pagados por el empleador, directa o indirectamente al trabajador, en concepto de empleo de este último”.

Esta definición pretende abarcar las distintas denominaciones que se le atribuyen a la remuneración otorgada por la ejecución de una labor en el ámbito de las relaciones labores dejando en claro que la clásica estructura conformada por el salario básico ha migrado a una remuneración compuesta por distintos complementos y suplementos establecidos de manera autónoma o heterónoma.

En ese mismo sentido, Mónica Pizarro indica que “la remuneración reconocida como la prestación principal a cargo del empleador, no es una prestación simple, si no una prestación compleja cuyo cumplimiento incluye beneficios adicionales de origen autónomo o heterónomo y su pago, genera además otras obligaciones colaterales de índole laboral, tributario y de seguridad social” (2018, p.49).

Si bien la definición señalada por la OIT nos otorga un primer acercamiento a aquello que se considera remuneración, la misma es insuficiente a efectos del análisis que pretendemos desarrollar en el presente artículo. Por ello, resulta necesario acudir a lo establecido por la doctrina, jurisprudencia y legislación nacional.

La doctrina nacional coincide en señalar que la remuneración es uno de los elementos esenciales del contrato de trabajo; sin embargo, esta no se agota en tal definición, sino que además constituye un derecho fundamental reconocido constitucionalmente en el cuarto párrafo del artículo 23 de la Constitución Política del Perú el mismo que establece: nadie está obligado a prestar servicios sin retribución, indicando con ello “una conexión directa entre el trabajo ejecutado y el pago de la remuneración por el mismo” (Sarzo, 2014, p. 77).

Por su parte, la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral en la Resolución de Superintendencia N° 168-2019-SUNAFIL indica que la remuneración “es aquella que comprende el salario o sueldo ordinario, básico o mínimo y cualquier otro emolumento en dinero o en especie pagados por el empleador directa o indirectamente a el/la trabajador/a, en concepto del empleo de este último”

A nivel legal, los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral tienen una definición específica de remuneración al señalar que “para todo efecto legal es el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o especie, cualquiera sea la forma o denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

A lo anterior hay que sumar lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Ley de Fomento de empleo, aprobado por Decreto Supremo N° 001-96-TR (en adelante RLFE) en el que se señala “el concepto remuneración 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”.

La Corte Suprema en la CAS N° 052-2001 ha recogido también lo señalado anteriormente indicando que “(...) la remuneración es el resultado de la contraprestación entre el servicio que se presta y el pago por este servicio (...)”.

De lo desarrollado sobre la remuneración se desprenden dos conclusiones preliminares; por un lado, la ley busca otorgar un carácter general al concepto remuneración, a fin de que sirva como base de referencia para todo el ordenamiento jurídico, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas; y, por el otro, acoge la tesis del carácter contraprestativo por su entrega a consecuencia del trabajo subordinado.

Así, “podemos apreciar que las prestaciones que percibe el trabajador deben ser calificadas, en principio, dado el concepto “totalizador” y la “vis atractiva” o la concepción de que todo lo recibido por el trabajador es contraprestación por sus servicios y, por tanto, remuneración” (Moreno, J., 1996, p.16).

En ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional se ha manifestado en el Exp. N° 0020-2012-PI/TC del 16 de abril del 2014 indicando: “(...) en cuanto a los conceptos que conforman la remuneración, los mismos reflejan una concepción totalizadora, por tanto, será remuneración todo ingreso que derive de la relación de trabajo, con la única excepción de aquellos conceptos no calificados como tal legalmente (...)”

Del análisis sistemático de las regulaciones y considerando lo desarrollado por la doctrina y jurisprudencia nacional, existen tres elementos que deben presentarse para que un determinado concepto tenga naturaleza remunerativa: (i) que se entregue como contraprestación por un servicio otorgado; (ii) que genere una ventaja patrimonial para quien la recibe y; (iii) que sea de libre disposición (el trabajador puede decidir el destino que le otorga)¹.

¹ Cas. Lab. N° 733-2017 ICA, 14 de junio de 2017.

En este punto es relevante determinar si estos tres elementos deben encontrarse de manera taxativa para que los ingresos del trabajador puedan calificarse como remunerativos o, si en ausencia de uno de ellos, nos encontramos ante un concepto no remunerativo.

Al respecto, del carácter oneroso (con prestaciones recíprocas) del contrato de trabajo se deriva lo contraprestativo y, por consiguiente, la ventaja patrimonial, que implica un aumento del patrimonio del trabajador o representa una disminución de gastos habituales al generar un ahorro. Luego de lo desarrollado, se evidencia que tanto el primer como el segundo elemento de la remuneración se encuentran íntimamente vinculados en el marco de la relación laboral.

En cuanto al tercer elemento, no es menor el cuestionamiento generado por parte de la doctrina especializada, al no considerar la libre disposición como un elemento esencial de la remuneración si no como una garantía frente al empleador²; sin embargo, a efectos del presente trabajo será tomado en cuenta al encontrarse de manera expresa dentro de su definición legal.

Así, la Corte Suprema de Justicia, en reiterada jurisprudencia³, define a la libre disposición de la remuneración como aquella “libertad que tiene el trabajador para su disfrute”, es decir la facultad de determinar el destino de los bienes o servicios que se entregan dentro de una relación subordinada.

No obstante, lo desarrollado por la LPCL, existen conceptos que cumpliendo los tres requisitos establecidos precedentemente no constituyen remuneración por exclusión legal expresa. Tal es el caso de algunos conceptos previstos en los artículos 19 y 20 de la LCTS, sobre los que volveremos en el siguiente acápite.

² Mónica Pizarro en su libro *La remuneración enfoque legislativo, jurisprudencial y doctrinario* (2018) menciona que “la libre disponibilidad no constituye en realidad un elemento esencial del concepto remuneración. Así es perfectamente posible que un pago sea entregado como contraprestación por los servicios brindados al trabajador, pero que él no pueda determinar en qué será utilizado o inclusive que decida utilizarlo para su propio trabajo (...); sin que ninguno de estos hechos afecte el carácter contraprestativo del pago que sí es esencial al concepto remuneración (...) La libertad de disposición es una garantía. La incongruencia en la que ha caído nuestro sistema en la determinación del concepto de remuneración se debe, precisamente, al hecho de haber colocado una garantía como elemento esencial de un instituto.” (p. 192).

³ Cas. Lab. N° 8168-2013- Lima, Cas. Lab. 2073-97- Lima.

2. Conceptos no remunerativos: características indispensables desde la doctrina y jurisprudencia que deberían ser consideradas por las Autoridades Tributarias

Habiendo establecido cuales son los elementos determinantes para la calificación de remuneración, nos toca desarrollar aquello que se entiende como no remunerativo.

En nuestra legislación no existe norma expresa que nos entregue una definición de aquello que no es remunerativo; sin embargo, luego de lo desarrollado en el acápite anterior, por oposición, podemos establecer que no será remuneración todo lo recibido por el trabajador que i) no genere ventaja patrimonial, ii) que no se entregue con carácter contraprestativo o con ocasión del trabajo y iii) que no sea de libre disposición.

Sin perjuicio de lo señalado, tampoco podemos perder de vista aquellas exclusiones establecidas en los artículos 19 y 20 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (LCTS), las mismas que por decisión legislativa extraen el carácter de remuneración a determinados conceptos aun cuando los mismos pueden calificar como tal. Tal afirmación también ha sido recogida por la Corte Suprema en la CAS N° 2510-2016-Lima:

“(…) **los artículos 19 y 20 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, establecen aquello que no constituye remuneración** (...), entre otros, la asignación o bonificación por educación, todos aquellos montos que se otorguen para el cabal desempeño de las labores y la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga calidad de condición de trabajo por ser indispensables para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente o cuando se derive de mandato legal. (Negrita y subrayado nuestro).

Sobre estos apartados legales, el artículo 7 de la LPCL indica que los conceptos detallados no son remuneración para ningún efecto legal y, por tanto, no forman parte de las bases de cálculo de los beneficios sociales. Asimismo, según lo establecido en el artículo 10 del RLFE, los conceptos detallados en la LCTS tienen alcance general (para todo el ordenamiento) con excepción de la Ley del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

De lo señalado podemos concluir que el listado de conceptos establecidos en los artículos 19 y 20 de la LCTS son aplicables a todas las ramas del derecho (incluyendo pensiones, créditos laborales regulados por INDECOPI, aportes a EsSalud, entre otros).

Así, los conceptos no remunerativos listados en la ley no deben ser tomados en cuenta para las bases de cálculo de beneficios laborales ni para la determinación de tributos o aportes, salvo para la Ley del Impuesto a la Renta que se regula por sus propias normas. Siendo ello así, el uso de dichos conceptos no genera ningún pago adicional para los empleadores.

Luego de desarrollar el alcance de las normas laborales respecto a lo que califica o no como remuneración, podemos concluir que existen ciertos parámetros que la Autoridad Tributaria debe tomar en cuenta en una fiscalización por aportes a EsSalud. Para ello, es indispensable el uso de las herramientas del derecho laboral (doctrina y jurisprudencia) cuando aplica e interpreta normas de naturaleza laboral. Dicha apreciación no es gratuita, ya que determinar un concepto como remunerativo en instancias administrativas tiene importantes consecuencias legales al generar costos adicionales al empleador o mayores derechos patrimoniales al trabajador.

a. Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad⁴

Son beneficios económicos que percibe el trabajador ocasionalmente y su otorgamiento no tiene relación con la ejecución sus labores (entrega a título de liberalidad sin carácter contraprestativo). Al respecto, Jorge Toyama explica que “dicha exclusión atiende al carácter extraordinario y liberal de los conceptos entregados. De esta manera se prevén dos elementos relevantes: de un lado, lo ocasional y, de otro, el carácter “no contraprestativo”. Estamos ante una suma que se concede con prescindencia de los servicios del trabajador” (2008, p. 304).

⁴ Literal a) del artículo 19 de la Ley de CTS.

En cuanto al carácter eventual de estos conceptos, es importante señalar que la repetición genera habitualidad, la misma que evidencia la inexistencia del carácter gratuito deviniendo su entrega en contraprestativa (como un incentivo por la ejecución de labores).

Sobre la habitualidad debemos indicar que en materia laboral no existe un criterio explícito que nos permita determinar cuándo la repetición desnaturaliza estos conceptos convirtiéndolos en remuneración, razón por la cual esta tarea aún se encuentra en manos de la jurisprudencia laboral.

Lo señalado se evidencia en las múltiples interpretaciones que han venido generando los jueces laborales para determinar la habitualidad, tomando como base una antigua sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia de la República el 9 de abril de 1970 en el expediente N°28-70, la misma que señala: “(...) *Las asignaciones voluntarias dejan de tener ese carácter para convertirse en permanentes y obligatorias si son percibidas por más de dos años consecutivos (...)*”.

La corriente más restrictiva de interpretación asume la posición en torno a la pérdida de lo ocasional al segundo año de entrega⁵, mientras que la corriente actual considera la desnaturalización de estos conceptos cuando son entregados por tres años consecutivos. Esta última interpretación es la que se privilegia en los actuales pronunciamientos de las cortes laborales⁶.

Sobre esta característica, la Autoridad Tributaria viene aplicando la interpretación restrictiva de la repetición en el tiempo considerando que estos conceptos pierden su naturaleza no remunerativa cuando se identifica su entrega por dos años consecutivos⁷, a pesar de que actualmente los tribunales laborales ajustaron sus pronunciamientos a la determinación de la habitualidad con la entrega de los conceptos por tres años consecutivos (resulta ser la

⁵ Sentencia recaída en el Expediente N° 1844-80, expedida por el Tribunal de Trabajo de Lima, en: Manual de jurisprudencia laboral. pp. 200-201.

⁶ Casación N° 11946-2016 Lima, Casación N° 17021-2016 Lima y Casación Laboral N° 17764-2016 Lima “(...) Para que una gratificación extraordinaria pierda el carácter ocasional debe ser entregada por tres años consecutivos (...)”. Buscar otras casaciones y agregar los números.

⁷ Amplia es la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la que más de una vez se evidencia el uso de la interpretación restrictiva de la habitualidad: Resolución N° 07222-3-2018, Resolución N° 10535-9-2018, Resolución N° 04398-3-2016 y Resolución N° 01633-3-2018.

interpretación más razonable para determinar cuándo se genera una costumbre o consolidación de derechos a partir de la repetición en el tiempo con ánimo de generalidad⁸).

A ello debemos agregar que la habitualidad debe ser analizada siempre de la mano de la liberalidad (su entrega no condicionada a la ejecución de las labores), ya que pueden existir ciertos supuestos en los cuales la presencia reiterada no afecte su carácter gratuito, por ejemplo, la entrega de regalos en el aniversario de la empresa o el día del trabajo (usos sociales que pueden repetirse año a año, pero sin ánimo contraprestativo).

Considerando lo señalado, por su desarrollo legal, jurisprudencial y doctrinal, la gratificación extraordinaria es el único concepto no remunerativo, que por su entrega reiterada en el tiempo se vuelve remuneración; sin embargo, la habitualidad, en algunos supuestos, termina siendo insuficiente para determinar si nos encontramos ante conceptos remunerativos, siendo indispensable el análisis del elemento liberalidad entregada por pura y simple voluntad del empleador a título gratuito, no vinculada con la actividad del trabajador o su productividad.

Así, la Autoridad Tributaria deberá considerar un análisis minucioso de los conceptos que se entregan bajo esta categoría jurídica sin perder de vista lo desarrollado por la doctrina y jurisprudencia, a fin de no vaciar de contenido ni contradecir esta institución del Derecho Laboral.

b. El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado⁹

Antes de ingresar a analizar a detalle este concepto debemos recordar que el valor del transporte supeditado a asistencia no es remunerativo por haberlo considerado así el legislador, ya que por su naturaleza califica como remuneración al generar una ventaja

⁸ Javier Neves en su libro Introducción al Derecho del Trabajo indica: “la costumbre es una práctica reiterada que genera, en la comunidad en la que se da, la convicción de que se produce derechos y obligaciones para sus miembros. Se constituye, pues, de la combinación de un elemento objetivo: la repetición generalizada y continuada de una conducta determinada, y otro subjetivo: la creencia de que surgen de ella reglas obligatorias”. p. 79.

⁹ Literal e) del artículo 19 de la Ley de CTS.

patrimonial en la medida en que evita el gasto que debería asumir el trabajador por asistir al centro de labores.

Encontrándonos frente a una decisión legislativa, es indispensable que la Autoridad Tributaria tome en cuenta las características de este concepto a efectos de mantener su carácter no remunerativo. Por consiguiente, deberá tener en cuenta que el transporte supeditado a asistencia no es de libre disposición, ya que su entrega se realiza para asegurar los traslados del trabajador al centro de labores, por tanto, como indica Toyama (2008) “no puede ser utilizado para otra finalidad y no puede otorgarse en forma irrazonable, de tal manera que exceda el costo del traslado, o entregarse al margen de la asistencia al centro de labores” (p. 299).

Esta definición y características son desarrolladas por la Corte Suprema en la Cas. N° 2510-2016 -Lima cuando menciona:

“Para el concepto denominado movilidad no resulta computable si cumple con dos requisitos, esto es estar condicionada a la asistencia al centro de trabajo y, que cubra razonablemente el respectivo traslado, mientras que resulta computable si se entrega en forma irrazonable, el costo del traslado o se entregue al margen de la asistencia al centro de trabajo”.

En este punto podemos concluir que para mantener su naturaleza no remunerativa, el empleador debe acreditar cumplir con dos requisitos esenciales:

1. Cubrir solo los costos de traslado al centro de labores. En ese sentido, Luis Quiroz (2013) indica que, siempre que el empleador la entregue con ocasión a la asistencia al centro de trabajo, estará cumpliendo con lo dispuesto por la norma.

Así, en términos generales, bastaría con acreditar la asistencia a través del control de ingreso y salida o, en su defecto, el pago por los días laborados en la planilla¹⁰.

¹⁰ Para aquellos casos en los que estemos frente a trabajadores no sujetos a fiscalización inmediata en los que la Ley no obliga a los empleadores a llevar un registro de control de ingreso y salida, según el artículo 1 del Decreto Supremo N° 004-2006-TR, Disposiciones sobre el registro de control de asistencia y de salida en el régimen laboral de la actividad privada.

2. El monto otorgado debe ser razonable. Jorge Toyama sostiene que para cumplir con este requisito “lo otorgado no debe exceder el costo del traslado encubriendo montos remunerativos de libre disposición” (2008, p.300).

En tal sentido, el análisis de la razonabilidad depende de cada caso en concreto, ya que las sumas entregadas para cubrir los gastos de movilización deben considerar las particularidades de cada empleado o grupo de trabajadores a los que se les podría entregar de manera diferenciada vales de gasolina, servicios de taxi, uso de transporte público, etc. Por tanto, será necesario tomar en cuenta la ubicación del domicilio del trabajador y el medio de transporte que usa para movilizarse.

Lo desarrollado precedentemente deberá ser tomado en cuenta por la Autoridad Tributaria, a fin de identificar si los montos otorgados deben mantener su naturaleza no remunerativa o, por el contrario, deben ser calificados como remuneración y, por tanto, formar parte de la base de cálculo de aportes a EsSalud.

En este punto, vale la pena mencionar un beneficio vinculado al transporte de los trabajadores hacia el centro de labores, nos referimos a los llamados buses de acercamiento que sin duda involucran un ahorro en gastos de movilidad para los trabajadores configurándose supuestos de ventaja patrimonial.

A pesar de que a simple vista podría determinarse que nos encontramos frente a una ventaja patrimonial y, por tanto, a un concepto remunerativo, debe considerarse que este beneficio debe mantener su naturaleza no remunerativa por la imposibilidad de individualizar el monto otorgado por trabajador, ya que el empleador cubre un costo único por el servicio de transporte.

En ese mismo sentido, lo ha sostenido Pizarro al indicar que “cuando el empleador contrata un bus para que transporte a sus trabajadores cubre un costo único, sin que sea posible determinar *a priori* que porción de ese costo beneficia a cada trabajador. En consecuencia, si el empleador no sabe cuánto beneficio recibirá cada trabajador no es posible sostener que lleve a cabo dicho pago con ánimo de retribuir la puesta a disposición del trabajo”.

c. Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza¹¹

De la lectura de este apartado legal, podemos identificar que estos conceptos califican como remunerativos al configurarse ventajas patrimoniales, debido a que impide la disminución de los ingresos del trabajador por eventos relacionados a su esfera personal (eventos especiales o festividades); sin embargo, es el legislador quien de manera expresa los excluye de tal calificación.

Atendiendo lo señalado, a continuación, analizaremos las especificaciones legales, a partir de la doctrina y jurisprudencia, que debe tener en cuenta la Autoridad Tributaria al momento de calificar este concepto en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud.

Sobre su contenido conceptual, Jorge Toyama indica que “dada la redacción legal, las asignaciones personales -del trabajador o de sus familiares- se pueden otorgar siempre que ocurra el hecho festivo o fúnebre y en la oportunidad respectiva” (2001, p.299).

En ese mismo sentido opina Mónica Pizarro, al manifestar que “las asignaciones conmemorativas establecidas en el literal g) del artículo 19 de la LCTS son entregados a los trabajadores como consecuencia de la ocurrencia de determinados hechos ajenos a la relación de trabajo” (2018, p.92).

Por consiguiente, dicho apartado legal permite considerar un aporte del empleador atendiendo a situaciones particulares o propias de la esfera personal de sus trabajadores (matrimonio, nacimiento de hijos, cumpleaños, fallecimiento de familiares, etc.) con la finalidad de cubrir gastos generados en dichas ocasiones.

A efectos del análisis de este beneficio por parte de la Autoridad Tributaria es indispensable que todos los conceptos entregados bajo este literal sigan la racionalidad de su naturaleza extralaboral (festiva o conmemorativa) siendo este el único requisito establecido expresamente por el legislador.

¹¹ Literal g) del artículo 19 de la Ley de CTS

Ahora bien, luego de revisar las resoluciones del Tribunal Fiscal¹² en las que analiza este concepto se identifica que centra su argumentación en lo contraprestativo manteniendo reparos sobre los conceptos entregados a los trabajadores (bajo este literal) por su relación con la ejecución de las labores o su entrega relacionada al desempeño.

Al usar este razonamiento, el Tribunal Fiscal agrega un requisito adicional para mantener la naturaleza no remunerativa de este concepto yendo más allá de lo establecido legalmente y, por tanto, trasgrediendo los principios de legalidad y seguridad jurídica establecidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

Asimismo, la última instancia administrativa de SUNAT olvida que es posible encontrar beneficios en el artículo 19 de la LCTS que teniendo carácter contraprestativo, sin ser condiciones de trabajo ni liberalidades, pueden ser entregados sobre la base del desempeño o el cumplimiento de metas o logros y no por ello convertirse en remunerativos. Un claro ejemplo, son las utilidades que se entregan con carácter contraprestativo y por cumplimiento de objetivos, pero mantienen su naturaleza no remunerativa por decisión legislativa¹³.

En ese mismo sentido se ha manifestado el propio TF en la Resolución N° 9212-2017 al fijar como criterio la posibilidad de otorgar conceptos no remunerativos (utilidades obligatorios o voluntarias) bajo reglas de desempeño y rendimiento. Con ello ratifica la posibilidad de que un concepto entregado bajo el artículo 19 de la LCTS tenga carácter contraprestativo, pero no pierda su naturaleza no remunerativa.

A título de conclusión, la Autoridad Tributaria a efectos del análisis de este literal debe centrar su argumentación en la definición conceptual desarrollada por la legislación y la doctrina evitando incluir requisitos no establecidos legalmente, a fin de no trasgredir los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica.

¹² Resolución del TF N° 0722-3-2018, N° 04894-1-2018 y N° 03606-9-2019.

¹³ Sobre el particular, Jorge Toyama indica “Creemos que es relevante que la SUNAT tenga en cuenta que estamos ante categorías laborales para la determinación de conceptos afectos a las aportaciones a EsSalud. Así, por ejemplo, las asignaciones por aniversario o nacimiento de hijos, escolaridad, movilidad, etc., son conceptos no remunerativos que se pueden entregar (ocasional o reiteradamente) a los trabajadores por su desempeño individual o colectivo, resultado del negocio, etc. (...) las normas permiten que se entreguen con carácter contraprestativo y no se convierten en remuneración, pues las propias normas le otorgan esa exclusión. Toyama, J. (2015). El Derecho individual del trabajo en el Perú: Un enfoque teórico práctico. Gaceta Jurídica. p. 672.

d. La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentra debidamente sustentada¹⁴

La asignación por educación se otorga con la finalidad de ayudar económicamente a los trabajadores en los gastos propios de su actividad educativa o las de sus hijos.

Sobre el particular es necesario precisar que al estar la asignación o bonificación por educación destinada a la educación de los trabajadores y/o sus hijos, la mismas pueden entregarse en dos circunstancias particulares:

- En la primera, tenemos una ayuda económica para los trabajadores que quieren profundizar sus conocimientos, a través de cursos especializados o maestrías en beneficio del empleador. En este supuesto nos encontramos frente al pago de educación en mejora del servicio brindado por el trabajador en la ejecución de sus labores. Por consiguiente, “la asignación será otorgada “para” el trabajo, por lo cual es posible sostener que esta tendrá naturaleza de condición de trabajo y no de remuneración” (Pizarro, 2018, p. 107).
- En la segunda, el empleador otorga montos dinerarios para cubrir, en todo o en parte, la educación de sus trabajadores (podríamos estar frente a situaciones en las que el curso o maestría no está vinculado con las funciones en la empresa). o la de los hijos de este (mayores o menores de edad) siempre que cursen estudios en los distintos niveles educativos.

Al no estar la educación del trabajador o la de sus hijos relacionada con el mejoramiento de la labor desempeñada, se identifica con claridad que nos encontramos ante una ventaja patrimonial al significar un ahorro por cubrir necesidades habituales que deberían ser cubiertas con la remuneración. Por ende, nos encontramos frente a un concepto de naturaleza remunerativa que por opción legislativa tiene el carácter no remunerativo según lo establecido legalmente.

14 Literal f) del artículo 19 de la LCTS y artículo 7 del Reglamento de la Ley de CTS.

Considerando lo señalado, es importante precisar que la autoridad tributaria en sus análisis deberá identificar si en lo otorgado como asignaciones o bonificaciones por educación nos encontramos frente a la primera o segunda circunstancia señalada, ya que de ello dependerán los requisitos a considerar para la determinación de aportes a EsSalud.

Si estamos frente a condiciones de trabajo, lo razonable y suficiente sería que la empresa presente sus planes de capacitación, costo de programas temporales y políticas, a fin de demostrar que los montos se otorgan para el cabal desempeño de las labores o con ocasión de sus funciones.

En contrario a lo señalado, si estamos frente a asignaciones o bonificaciones por educación no entregadas como condiciones de trabajo será necesario que se analicen los requisitos indispensables establecidos en el literal f) del artículo 19 de la LCTS.

Así, tenemos que, sobre dicho concepto, la norma indica que su entrega debe ser razonable, es decir, “que el monto cubra lo estrictamente necesario para tal fin, siendo para ello indispensable su acreditación mediante comprobantes de pago en los que se especifique cuánto ha desembolsado para cubrir dicha necesidad” (Quiroz, 2013, p. 47).

En ese mismo sentido se ha manifestado Raquel Diaz (2008) indicando que la razonabilidad debe ser entendida “como que dicho concepto no puede superar los costos de los gastos educativos” (p.112), vale decir, que los montos dinerarios entregados al trabajador no pueden sobrepasar el valor total o parcial de los gastos.

Sobre el cumplimiento de este requisito, la Corte Suprema también se ha pronunciado en la Cas. N° 2510-2016 LIMA del 9 de mayo de 2017 indicando:

“(…) ha venido siendo entregada en un monto estimable superior al comúnmente otorgado para cubrir gastos educativos (...), no habiendo la demandada sustentando el motivo de abono por lo que no puede ser considerada dentro de la excepción contemplada en el artículo 19 inciso f) del Decreto Supremo 001-97-TR (...)”

En adición a lo señalado, la ley indica que además de la razonabilidad es indispensable la sustentación debida para mantener la naturaleza no remunerativa del concepto, debiendo el trabajador acreditar la existencia de educación para él o sus hijos.

A fin de sustentar este último requisito, será necesaria la presentación de documentación referida al pago como, por ejemplo: constancias de pago, boletas y/o facturas de colegios, libros, útiles escolares, etc.

Atendiendo lo indicado, es muy relevante para analizar la naturaleza asignación o bonificación por educación, que la Autoridad Administrativa se detenga i) en la determinación de las circunstancias de entrega de este beneficios para determinar si estamos o no frente a condiciones de trabajo y ii) luego de determinar que no nos encontramos frente a condiciones de trabajo, analizar el cumplimiento de los requisitos para su abono, ya que de estos depende un correcto análisis de la base de cálculo de aportes a EsSalud.

e. Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones que razonablemente cumpla con tal objetivo y no constituya beneficio o ventaja patrimonial¹⁵

Las condiciones de trabajo se definen como aquellas percepciones económicas, otorgadas a los trabajadores tanto en efectivo como en especies, cuyo abono está directamente relacionado a las demandas del trabajo o con los intereses comerciales de la empresa (Alamán, Hernández y Lopez, 2001).

Es decir, son las condiciones o prestaciones (en dinero o en especie) que el empleador debe entregar para que el servicio a cargo del trabajador se otorgue de forma idónea. Son un medio para llevar a ejecutar la labor según las necesidades e instrucciones del empleador. Como consecuencia de ello, no son de libre disposición y tampoco involucran ninguna ventaja patrimonial (ni mayor patrimonio ni ahorro).

Atendiendo tal definición, Jorge Toyama (2001) indica que “nos encontramos ante un concepto que, por su propia naturaleza, no califica como remuneración (...); diríamos que es el concepto excluido por excelencia. (...) inclusive, si no se hubiera previsto la exclusión,

¹⁵ Literal i) del artículo 19 de la LCTS.

por su propia naturaleza, el valor de las condiciones de trabajo no debería considerarse como remuneración” (p.293).

En adición a lo señalado, a efectos de presentar las condiciones de trabajo como conceptos no remunerativos es indispensable que cumplan simultáneamente dos requisitos: i) otorgarse razonablemente y ii) no generar un beneficio económico para los trabajadores (ventaja patrimonial).

En cuanto a la característica o límite referido a la razonabilidad, si bien solo podrán definirse en cada caso concreto, siempre deberá relacionarse, como lo refiere Américo Plá (1990), “con la existencia de causas demostrables y justificables”. Es decir, su entrega debe ser entendida como la suficiencia para el cumplimiento de una tarea o labor.

En cuanto a la prohibición de generar ventaja patrimonial, las condiciones de trabajo deben ser otorgadas siempre que sean necesarias para facilitar la prestación del servicio del trabajador, de forma tal que no sean de libre disposición (Toyama, 2015).

Sobre este último punto, la Autoridad Tributaria deberá ejecutar su análisis atendiendo a las particularidades de cada caso en concreto, ya que indirectamente existen beneficios que pueden significar una ventaja o ahorro para el trabajador, por ejemplo, en el caso de los uniformes, ya que con su entrega se evita que el trabajador use su patrimonio para adquirir ropa que utiliza para ir a trabajar (ahorro).

Así, será necesario que se revise el carácter indispensable de los uniformes para la ejecución de la labor atendiendo las causas de su entrega y la obligatoriedad en su uso. Es razonable, por ejemplo, que en una empresa industrial se obligue a los operarios de producción a llevar uniforme por inocuidad de los productos que elaboran; sin embargo, la entrega individualizada de los mismos a un grupo de administrativos parece no seguir el mismo objetivo (considerando que podría tratarse de trabajadores que no ingresan a las plantas productivas).

Por otro lado, se deberá tener en cuenta que la definición contenida en el literal i) del artículo 19 de la Ley de CTS excluye a las condiciones de trabajo del carácter contraprestativo, razón

por la cual no deben vincularse con el desarrollo de actividades que contribuyan a los resultados de la empresa.

3. La aplicación del principio de primacía de la realidad en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud

En el principio de primacía de la realidad se privilegia lo que sucede en el campo de los hechos sobre los que puedan contener los documentos (Plá, 1990, p.243). Esto quiere decir, según Alarcón *et al*, 2016 que “la noción del principio tiene como premisa la prevalencia de aquello que existe en la realidad, lo cual determinará la institución o consecuencia jurídica que deba resultar aplicable”.

Esta institución jurídica ha sido tratada y utilizada con mayor frecuencia en las fiscalizaciones laborales, tal es así que se menciona explícitamente en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 910, Ley General de Inspección del Trabajo y Defensa del Trabajador, como uno de los principios rectores.

Asimismo, en el artículo 2° de la Ley General de Inspección se desarrolla que, en caso de discrepancia entre los hechos comprobados y los que se reflejen en los documentos formales se debe siempre privilegiar los primeros.

En el ámbito tributario, se hace uso este principio a partir de la presunción prevista en el artículo 72-D del Código Tributario donde se le otorga a la Autoridad Tributaria la “potestad de aplicar **la base presunta** cuando comprueba que el contribuyente omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores **por los tributos vinculados a la renta de quinta categoría, aportaciones y contribuciones**”. [Énfasis nuestro].

La presunción laboral que puede aplicar la Autoridad Tributaria supone que cuando se compruebe que un empleador omite registrar trabajadores en planilla y no cuenta con elementos que comprueben relaciones de naturaleza civil se presume no solo la relación laboral, sino los montos del salario y los adeudos por aportes y contribuciones.

A partir de dicha facultad, el principio de primacía de la realidad ha sido aplicado por la SUNAT y el TF en múltiples fiscalizaciones¹⁶. Por tanto, este no es un concepto nuevo para la Autoridad Tributaria.

A diferencia de lo que ocurre en las fiscalizaciones sobre registro de trabajadores, este principio no se usa de manera expresa en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud. En este tipo de procedimientos, la Autoridad Tributaria declara o confirma reparos cuando el empleador no logra acreditar la naturaleza no remunerativa de los mismos, dejándolos fuera de la aplicación de los artículos 19 y 20 de la LCTS y convirtiéndolos en remuneración, por tanto, formando parte de la base de cálculo de aportes.

Atendiendo lo señalado, se identifica que en la práctica la Autoridad Tributaria privilegia lo que ocurre en el ámbito de los hechos sobre lo declarado por el empleador, por lo tanto, sin declararlo expresamente, aplica el fundamento del principio de primacía de la realidad en concordancia con la presunción de salariedad. Esta última en palabras de Pizarro (2018, p. 161) involucra que “Todo lo que pretenda no ser salario debe encontrarse justificado, no solo por la existencia de un título, sino por el cumplimiento de requisitos establecidos legalmente. Si esto no se cumple, todo lo entregado en el marco de la relación laboral debe ser salario”.

Considerando la afirmación precedente, vale la pena detenernos y resolver en qué otras circunstancias, dentro de una fiscalización por aportes a EsSalud, correspondería que la Autoridad Tributaria aplique el principio de primacía de la realidad:

Desnaturalización de conceptos no remunerativos

La calificación de un pago como no remunerativo depende de la sola declaración del empleador¹⁷. En términos jurídicos debe presumirse que lo declarado por este se condice con

¹⁶ En la Resoluciones 2262-2-2003, N° 2262-1-2003 y la N° 02172-8-2011, entre otras, el TF ha dejado establecido que para determinar la existencia de una relación laboral debe verificarse la concurrencia de los elementos esenciales del contrato de trabajo, como son la prestación personal de servicios, pago de una remuneración y la existencia de subordinación, y que respecto a este último elemento debe estarse a la naturaleza de los servicios prestados y **al principio de la primacía de la realidad**.

¹⁷ De conformidad con lo establecido en la Resolución Ministerial N° 020-2008-TR, los conceptos no remunerativos deberán ser declarados en la planilla electrónica- PDT 601, no estando afectos a ningún aporte

la realidad; sin embargo, vale la pena preguntarnos si en el ámbito de las fiscalizaciones por aportes a EsSalud se puede romper con esta presunción al existir discordancia entre lo declarado y los hechos.

En este punto, aparece la declaración de desnaturalización, la misma que en el ámbito laboral, utiliza como herramienta de análisis el principio de primacía de la realidad. Así, un concepto se encontrará desnaturalizado cuando se ha pretendido “calificar una situación jurídica que no guarda conformidad con su naturaleza, provocando el sometimiento a un régimen jurídico que no le es pertinente” (Neves, 2009, p.36).

En esa línea, cuando se evidencia que el empleador no cumple con los requisitos legales establecidos para declarar un concepto no remunerativo, debido a que en los hechos se muestra un tratamiento distinto a lo declarado, nos encontraremos frente a la figura de la desnaturalización en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud.

Cuando estamos ante a una situación como la referida es claro que lo pretendido por el empleador es usar los conceptos de los artículos 19 y 20 de la CTS para la reducción de costos labores sobre montos que en los hechos son remuneración y que, por tanto, correspondería agregarlos en las bases de cálculo de aportes.

Por consiguiente, en los casos en los que nos encontramos frente a un concepto que ha sido calificado como no remunerativo, pero las pruebas presentadas por los administrados nos dan indicios de que no se trata de pagos de tal tipo, corresponderá a la Autoridad Tributaria, la declaración de desnaturalización en aplicación del principio de primacía de la realidad, a fin de evitar encubrir remuneración, bajo categorías jurídicas que no corresponden, en perjuicio de los trabajadores.

y/o tributo, sea por parte del empleador o del trabajador, salvo la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

Declaración de simulación dentro de fiscalizaciones tributarias

Conforme lo ya comentado, si bien la desnaturalización de los conceptos no remunerativos no es declarada expresamente en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud la misma puede encontrarse cuando la Administración Tributaria aplica la figura de simulación en los procedimientos a su cargo.

En este apartado se busca desarrollar el marco normativo para la aplicación de la simulación en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud.

Al respecto, se ha podido verificar en las distintas fiscalizaciones e informes de SUNAT que cuando determina supuestos de simulación usa dos herramientas legales de distinta naturaleza: la Cláusula Antielusiva (Norma XVI del Código Tributario) y la Primacía de la Realidad.

Así, en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del CT se recoge un método de calificación económica de los hechos (entendiéndose como la búsqueda de la verdadera naturaleza del hecho económico) y la aplicación normativa tributaria a los mismos:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. (...) En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados”.

Como es de notar, en el primer párrafo de la Norma XVI del CT se determina el marco normativo de la simulación, esta institución supone que el contribuyente concrete un hecho que se encuentra subsumido en cierta hipótesis de incidencia. Así, para ocultar el hecho real, “el deudor simula o aparenta la realización de otro acto, recurriendo a ciertos documentos legales tales como contratos, comprobantes de pago, etc., con el propósito de reducir o eliminar la carga tributaria” (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016).

De manera que, esta cláusula anti-elusiva es equivalente a la primacía de la realidad desde una perspectiva tributaria al pretender con ella determinar la naturaleza real del hecho

imponible, teniendo por finalidad que los actos que SUNAT califica como simulados se les aplique la norma tributaria y sus consecuencias.

En ese sentido, la norma XVI califica los hechos a fin de aplicar las consecuencias propias de la norma tributaria a estos; sin embargo, en procedimientos de fiscalización de SUNAT en los que se determinan reparos de conceptos no remunerativos para incluirlos en la base de cálculo de los aportes a EsSalud se aplican normas de carácter laboral (naturaleza remunerativa de los conceptos laborales entregados a los trabajadores para incluirlos en la base de cálculo, en aplicación al artículo 6 de la Ley N° 26790, Ley de la Modernización de la Seguridad Social¹⁸).

Asimismo, para poder determinar correctamente la base de cálculo por aportes a EsSalud, la Administración Tributaria debe analizar si el concepto califica como remunerativo o no y, para ello recurre exclusivamente a normas de carácter laboral (tanto en el desarrollo de la fiscalización como para determinar sus consecuencias).

Es decir, la declaración errónea de la base de cálculo de EsSalud se origina por una calificación equivocada de los conceptos otorgados a los trabajadores. Por ello, para excluir la aplicación de la Norma XVI no es suficiente la declaración errónea, sino la verificación del tipo de consecuencias normativas que le corresponde aplicar.

Por tanto, en vista que para los cálculos de aporte a EsSalud no se soportan en la aplicación de normas tributarias, sino sobre normas de carácter laboral en dichas fiscalizaciones es posible que se superponga el empleo del principio de primacía de la realidad sobre la Norma XVI como principio rector que sostiene la calificación del hecho al fundamentarse en normas de carácter laboral.

¹⁸ “Artículo 6.- APORTES Los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual y se establecen de la siguiente forma: a) Afiliados regulares en actividad: El aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de **la remuneración o ingreso** (...).” (Negrita y subrayado nuestro).

IV. Efectos laborales de los reparos por aportes a EsSalud confirmados por el Tribunal Fiscal

Hasta el momento, se viene desarrollando aquello que la Autoridad Tributaria debe tomar en cuenta, desde el ámbito laboral, en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud, pero es también oportuno detenernos en las posibles consecuencias judiciales y administrativas de las resoluciones del Tribunal Fiscal cuando estas confirman reparos.

1. Impacto en beneficios sociales y posibles demandas laborales

El artículo 24 de la Constitución Política del Perú señala que el pago de la remuneración y de los beneficios sociales del trabajador tienen prioridad sobre cualquier obligación del empleador.

Debido a esta protección constitucional corresponde que el empleador realice el pago oportuno de los beneficios sociales y que respete las regulaciones establecidas para sus bases de cálculo, atendiendo a que los mismos deben garantizar el bienestar material y espiritual de los trabajadores y su familia.

En las leyes peruanas, para el cálculo de beneficios sociales (CTS, utilidades, gratificaciones, etc.), la remuneración computable es la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie, como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición, según lo establecido expresamente en el artículo 6 de la LPCL.

A la regulación precedente se agrega que para la determinación de las bases de cálculo de beneficios no ingresan los conceptos regulados en los artículos 19 y 20 de la LCTS, según lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Ley de Fomento de empleo, aprobado por Decreto Supremo N° 001-96-TR.

Luego de haber desarrollado conceptualmente los beneficios sociales, a partir de su regulación constitucional y legal, corresponde preguntarnos si los reparos por aportes a

EsSalud confirmados por el Tribunal Fiscal tienen algún impacto en la determinación de las bases de cálculo de beneficios sociales.

Conforme lo hemos señalado, los reparos por aportes a EsSalud determinados por SUNAT y confirmados por el TF generan que algunos conceptos formen parte de las bases de cálculo de aportes y, por consiguiente, sean remuneración, conforme lo señalado en el artículo 6 de la LPCL, al estar fuera del ámbito de aplicación de los artículos 19 y 20 de la LCTS.

En ese sentido, en los reparos por aportes a EsSalud, la información contenida en las resoluciones de última instancia del Tribunal Fiscal puede servir como sustento a los trabajadores para demandar en juicio el recálculo de beneficios sociales, ya que dichos conceptos se terminan convirtiendo en remuneración para todo efecto legal.

Si bien hasta el momento, no se usan las resoluciones del TF para solicitar reintegros de beneficios sociales derivados de fiscalizaciones por aportes a EsSalud, en la práctica se identifican que las resoluciones en última instancia administrativa de la SUNAT vienen siendo utilizadas por los trabajadores, como medio de prueba, en procesos de naturaleza laboral en los que solicitan reintegro de beneficios. Así tenemos, dos recientes pronunciamientos en los que se evidencia lo señalado:

Exp. N° 02399-2018-0-1801-JR-LA-07

“(…) La parte **demandante señala en su escrito de apelación**, que la sentencia se encuentra errada al denegar el reintegro del 5% por concepto de utilidades generadas antes del pago de impuestos entre el 01.01.2002 al 05.11.2015, **por haber recaído contra ellas, resoluciones de acotación que han ordenado un reintegro a la SUNAT.** (…”. Exp. N° 5208-2018-0-1801-JR-LA-05

“El demandante pretende el pago íntegro del 5% por concepto de utilidades del 2002 al 2015, al no haber sido considerado en las acotaciones que ha realizado la SUNAT. La SUNAT ha acotado las declaraciones juradas y demás actos tributarios presentados por la demandada, y bien que estos reparos han sido satisfechos a aquella, ello no ha sucedido con el recurrente. Si las declaraciones juradas y demás actos tributarios merecen enmiendas de lado del

ente recaudador, ellas repercuten con el pago de las utilidades, debiéndose rectificar también el pago de las utilidades del trabajador”.

Si bien las resoluciones mencionadas se refieren específicamente a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa sobre reclamos que derivan de la fiscalización de rentas de tercera categoría. Lo desarrollado permite confirmar que las resoluciones del Tribunal Fiscal se están utilizando en procesos laborales frente a reclamos de reintegros en la participación en las utilidades. Esta misma situación bien podría replicarse en los procesos de reintegro por beneficios (CTS, gratificaciones, vacaciones, entre otros) que devienen de procedimientos por aportes a EsSalud.

Por tanto, debe advertirse que la determinación de reparos de SUNAT confirmados por el Tribunal Fiscal puede servir como fundamento para el reclamo de reintegro de beneficios sociales a nivel judicial.

Lo descrito, muestra la necesidad de que la Autoridad Tributaria realice un análisis adecuado de los beneficios otorgados a los trabajadores en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud usando las herramientas del Derecho Laboral (doctrina y jurisprudencia), ya que sus decisiones no solo impactan de manera directa en aquello que fiscaliza, sino que tales pronunciamientos pueden ser usados en procesos laborales.

2. La posible acción de la administración laboral y el deber de colaboración entre SUNAFIL y SUNAT

Conforme lo hemos desarrollado en el punto anterior, las principales consecuencias económicas de una fiscalización por aportes a EsSalud son: una mayor base de cálculo de aportes, multas y posibles demandas laborales por reintegro de beneficios sociales; sin embargo, también es importante detenernos en las consecuencias administrativas de los reparos confirmados por el Tribunal Fiscal.

Si bien la información sobre las relaciones jurídicas tributarias en los procedimientos administrativos de SUNAT está teóricamente protegida por la denominada reserva tributaria, recogida en el artículo 2º inciso 5) de la Constitución, lo cierto es que en la práctica todas las

resoluciones emitidas en última instancia administrativa se encuentran a disposición en el portal institucional del Tribunal Fiscal y, en muchos de los casos, se muestran los nombres de la empresa fiscalizada, números de RUC, datos de trabajadores involucrados, entre otros.

La situación descrita, nos muestra que cualquier trabajador está en capacidad de acceder a los resultados de procedimientos inspectivos de su empleador ya sea a través de la información presentada en la web del Tribunal Fiscal o mediante una solicitud de acceso a la información.

Por lo mencionado, es claro que los trabajadores por cuenta propia podrían iniciar denuncias administrativas en la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL) por incumplimiento de pago de beneficios sociales haciendo uso de las resoluciones emitidas por el TF en las que se determinan reparos al declararse determinados conceptos como remunerativos.

Ahora bien, atendiendo a que es posible que los trabajadores involucrados en las fiscalizaciones por aportes a EsSalud inicien procedimientos inspectivos en SUNAFIL resulta necesario desarrollar un marco de coordinación entre esta última y la SUNAT, a fin de obtener información que sirva como medio de prueba y facilite la determinación de responsabilidades asegurando el cumplimiento de obligaciones labores.

Sin perjuicio de lo señalado, con independencia de que el trabajador pueda denunciar actos de incumplimiento en SUNAFIL, la Autoridad Tributaria debieran generar alertas institucionales cuando identifican graves afectaciones a los derechos económicos de los trabajadores para que la Autoridad Laboral actúe de oficio.

Sobre el particular, no se identifica ningún acuerdo específico entre SUNAT y SUNAFIL que haga posible lo señalado precedentemente; sin embargo, sí existe la necesidad de desarrollar un convenio marco de cooperación interinstitucional el mismo que debiera desarrollar cinco objetivos específicos¹⁹:

¹⁹ Tales objetivos se encuentran alineados al convenio interinstitucional del Ministerio de Trabajo y Promoción del empleo con SUNAT del año 2004, tiempo en el que el MINTRA era el encargado de la fiscalización en materia laboral.

- Efectuar coordinaciones en materia de interpretación de la normativa aplicable al ámbito laboral y de seguridad social, con la finalidad de garantizar la aplicación uniforme de la legislación.
- Ejecutar acciones conjuntas para asegurar el cumplimiento de obligaciones laborales y las de seguridad social, así como los tributos vinculados a estas, previo acuerdo entre las partes.
- Desarrollar previo acuerdo entre las partes, un nuevo sistema de información laboral-tributaria que permita una innovación tecnológica
- Implementar y ejecutar conjuntamente actividades de capacitación relacionadas a la finalidad prevista.
- Intercambiar información necesaria a efectos de cumplir con los fines previstos en el presente convenio.

Este instrumento jurídico bien podría ser la base sobre la que se construyan relaciones de coordinación que favorezcan a todo el aparato estatal de fiscalización considerando que la tributación laboral es una materia en desarrollo.

Por otro lado, es importante señalar que en el ámbito de las fiscalizaciones por aportes a EsSalud, SUNAT también podría solicitar la guía o soporte de SUNAFIL (aún sin tener un convenio interinstitucional), como ente especializado, a partir de lo establecido en el artículo I del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPGA) el cual desarrolla el principio de la unidad de la actuación de la administración pública y permite aplicar, de manera supletoria, las regulaciones propias de cada institución.

Este articulado autoriza a que “las entidades que conforman la administración pública coordinen, cooperen y colaboren entre sí, a fin de evitar la duplicidad de funciones, la dispersión normativa y el cumplimiento adecuado de sus funciones” (Martin, 2011, p. 67).

Es pertinente la aplicación de dicho apartado legal en los procedimientos de fiscalización de SUNAT “en función a que el CT permite en la norma IX de su Título Preliminar la aplicación

supletoria de los Principios Generales del Derecho (y en ese sentido del Derecho Administrativo)” (Durán y Mejía, 2011)

Por ende, en lo no previsto en dicho cuerpo normativo o en otras normas tributarias se podrán aplicar normas distintas, siempre que no se le opongan ni las contradigan.

Sin lugar a duda, resultaría muy relevante que ambas instituciones actúen de manera coordinada, a fin de asegurar la correcta aplicación e interpretación de las normas laborales y el resguardo de los derechos de los trabajadores.

Esta colaboración activa permitiría, además preservar la seguridad jurídica de todos los administrados al unificar criterios de interpretación asegurando el respeto a los principios constitucionales de legalidad y tipicidad.



V. Conclusiones

1. SUNAT y el TF son las entidades que muestran los puntos de encuentro entre lo laboral y lo tributario. Esta constatación no es otra que la implementación de una amplia gama de regulaciones tributarias que inciden en los dispositivos y la práctica laboral.
2. Los conceptos otorgados por las empresas a sus trabajadores que sean calificados por SUNAT como remunerativos se incluyen en la base de cálculo a las aportaciones a EsSalud, salvo pronunciamiento en contra contenido en una RTF a consecuencia del recurso de apelación.
3. Los pronunciamientos de la Autoridad Tributaria deben considerar que será remuneración todo aquello: (i) que se entregue como contraprestación por un servicio otorgado; (ii) que genere una ventaja patrimonial para quien la recibe; (iii) que sea de libre disposición (el trabajador puede decidir el destino que le otorga) y (iv); que no se encuentre expresamente desarrollado en los artículos 19 y 20 de la LCTS.
4. Los conceptos calificados como no remunerativos por los empleadores a partir de lo regulado en los artículos 19 y 20 de la LCTS deben ser analizados por la Autoridad Tributaria a la luz de lo desarrollado por la jurisprudencia y doctrina laboral.
5. La gratificación extraordinaria es el único concepto no remunerativo, que por su entrega reiterada en el tiempo se vuelve remuneración; sin embargo, la habitualidad, en algunos supuestos, termina siendo insuficiente para determinar si nos encontramos ante conceptos remunerativos. Por tanto, es indispensable que la Autoridad Tributaria realice un análisis profundo del elemento liberalidad (entrega por pura y simple voluntad del empleador a título gratuito).
6. El transporte supeditado mantendrá su naturaleza no remunerativa siempre que cumpla dos requisitos esenciales: i) cubrir solo los costos de traslado al centro de labores y ii) que el monto otorgado sea razonable. Estos dos requisitos deben ser tomados en cuenta por la Autoridad Tributaria, a fin de identificar si los montos otorgados deben mantener su naturaleza no remunerativa.

7. En cuanto a las asignaciones o bonificaciones por eventos especiales, la Autoridad Tributaria deberá centrar su argumentación en la definición conceptual desarrollada por la legislación y la doctrina (su otorgamiento deberá estar directamente relacionado a situaciones propias de la esfera personal de los trabajadores) evitando incluir requisitos no establecidos legalmente.
8. Sobre las condiciones de trabajo, la Autoridad Tributaria deberá detenerse a analizar las circunstancias de entrega de este beneficio y luego de determinar el cumplimiento de los requisitos para su abono. No deben vincularse en ningún supuesto con el desarrollo de actividades que contribuyan a los resultados de la empresa.
9. En la práctica, la autoridad Tributaria privilegia lo que ocurre en el ámbito de los hechos sobre lo declarado por el empleador, por lo tanto, aún sin indicarlo de manera expresa, aplica el principio de primacía de la realidad en concordancia con la presunción de salariedad. Asimismo, dentro de las fiscalizaciones por aportes a EsSalud también podría usarse este principio para identificar supuestos de desnaturalización de conceptos no remunerativos y simulaciones.
10. La información contenida en las resoluciones del Tribunal Fiscal que declaran reparos de conceptos entregados a los trabajadores puede servir como sustento para demandar en juicio el recálculo de beneficios sociales o abrir procedimientos inspectivos ante SUNAFIL, ya que los conceptos materia de revisión se terminan convirtiendo en remuneración para todo efecto legal.
11. Es muy relevante la coordinación activa de SUNAT y SUNAFIL para ejecutar acciones de supervisión y/o fiscalización del cumplimiento de obligaciones laborales y de seguridad social (incluyendo tributos), a fin de tomar acción inmediata, en cada uno de sus ámbitos, frente a situaciones en las que se evidencien perjuicios a los trabajadores. Asimismo, tal colaboración también resultaría beneficiosa a los empleadores, ya que asegura el respeto al principio de seguridad jurídica al evitarse pronunciamientos discordantes.

VI. Bibliografía

Alamán, M., Hernandez, A. y López, A. (2001). Gastos suplidos. En Molero, C. (dir.). Salarios, retribuciones e indemnizaciones. *Cuaderno Cinco Días*.

Blume, I. (2011) *Mejoras salariales, principio de igualdad y no discriminación entre trabajadores*. Ius Et Veritas, N°42.

Díaz, R. (2008). Estructura de las remuneraciones. Incidencia laboral y tributaria. *Gaceta Jurídica*.

Duran L. y Mejía M. (2011). La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 36.

Martin. R. (2011). Reformas a los mecanismos de colaboración administrativa a propósito de los diez años de vigencia de la ley 27444. *Derecho PUCP*, 67.

Monereo, J. (1996). Algunas reflexiones sobre las características técnico- jurídica del derecho del trabajo. *Civitas*.

Neves, J. (2009). *Introducción al Derecho del Trabajo*.

Pizarro, M. (2018). La Remuneración: enfoque legislativo, jurisprudencial y doctrinario. *Gaceta Jurídica*

Plá, A. (1990). Los principios del Derecho del Trabajo. *Ediciones Depalma*,

Quiroz, L. (2013). Movilidad, asignación por educación y otros conceptos no remunerativos. *Soluciones Laborales*.

Robles, C., Ruiz, F., Villanueva, W., Bravo, J. (2016). Código Tributario: Doctrina y Comentarios. *Instituto Pacífico*.

Sarzo, R. (2014). La configuración constitucional del derecho a la remuneración en el ordenamiento jurídico peruano. *Jurista Editores*.

Toyama, J. (2001). Remuneraciones, Rentas y la SUNAT. *Themis*, 42.

Toyama, J. (2008). Los contratos de trabajo y otras instituciones del Derecho Laboral. *Soluciones laborales*.

Toyama, J. (2015). El Derecho individual del trabajo en el Perú: Un enfoque teórico práctico. *Gaceta Jurídica*.

