

Pontificia Universidad Católica del Perú  
Facultad de Derecho



**Naturaleza remunerativa de la entrega de acciones a trabajadores: un análisis a partir de la Resolución del Tribunal Fiscal N°08143-4-2019**

Trabajo de suficiencia profesional para obtener el título de **Abogado**

**Autor**

Sebastián Gabriel Reina Calderón

**Revisor**

Dunin-Borkowski Goluchowska, Katarzyna Maria

Lima, 2021

## **RESUMEN:**

La pandemia producida por el COVID-19 ha provocado que las empresas busquen nuevas formas de mantener su liquidez. En el ámbito de los recursos humanos, una modalidad a ser empleada en este nuevo escenario para el incentivo o retribución de los trabajadores puede ser la entrega de acciones. Sin embargo, la ausencia de regulación de esta materia dificulta su aplicación al no existir certeza respecto de las implicancias que estas conllevan, tanto en el ámbito tributario como en el laboral. Sin perjuicio de ello, ya desde hace algún tiempo estas modalidades se han ido abriendo camino en el Perú. En la Resolución N°08143-4-2019, el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre una serie de conceptos pagados por el empleador para efectos de determinar si cuentan con naturaleza remunerativa y, por tanto, si deben ser incluidos dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, dentro de los cuales se incluye la PAU 2 – que califica como un *stock appreciation right* – y la PAU 3 – que es la entrega de acciones de la empresa matriz a favor del trabajador. En este sentido, el presente informe jurídico busca determinar, mediante el análisis de la legislación laboral y tributaria vigente, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la doctrina especializada en la materia, si estos conceptos pueden ser considerados como remuneración a fin de determinar las implicancias tributarias que esto conlleva.

**Palabras clave:** remuneración, contribución, base imponible, derecho laboral, participación en utilidades.

## ÍNDICE DE CONTENIDO:

I.	INTRODUCCIÓN -----	1
II.	JUSTIFICACIÓN -----	5
III.	HECHOS DE LA CONTROVERSIA -----	7
IV.	PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS -----	13
V.	ANÁLISIS Y POSICIÓN SOBRE LOS PROBLEMAS DE LA RESOLUCIÓN -----	14
V.I.	NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS APORTACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD -----	15
V.II.	BASE IMPONIBLE DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD -----	19
V.III.	ANÁLISIS DE LOS CONCEPTOS OBSERVADOS SUNAT -----	21
V.III.I.	GRATIFICACIÓN EXTRAORDINARIA POR INICIO -----	21
V.III.II.	BONOS DE PRODUCTIVIDAD -----	23
V.III.III.	PAU 2 Y PAU 3 -----	30
VI.	CONCLUSIONES -----	45
VII.	RECOMENDACIONES -----	47
VIII.	BIBLIOGRAFÍA -----	50

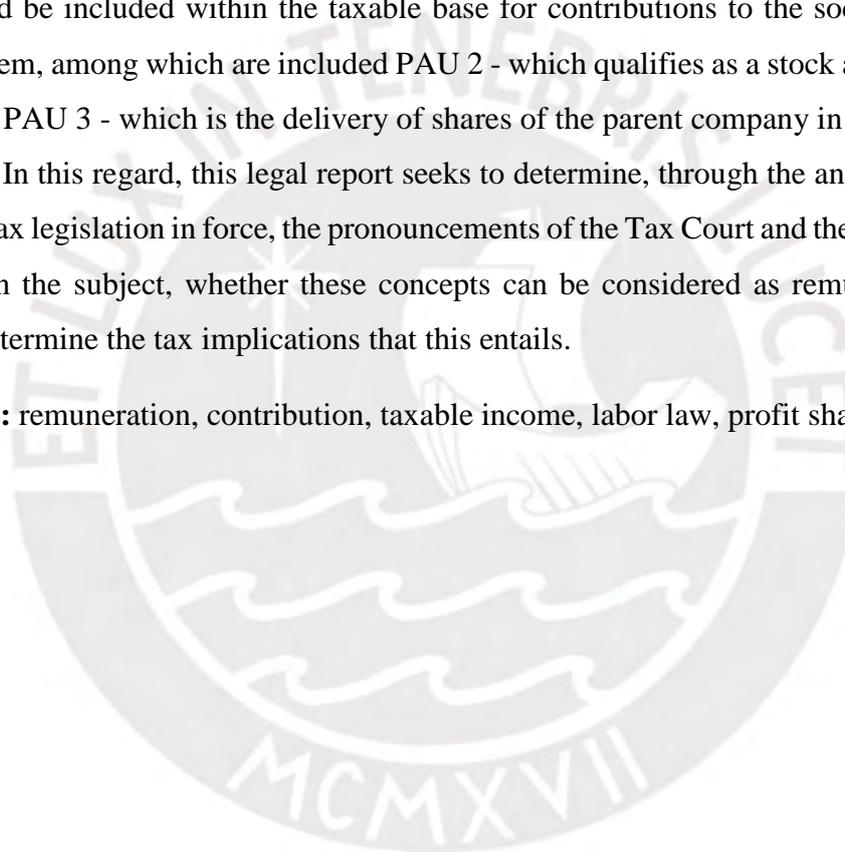
*A Norita.*



## **ABSTRACT:**

The COVID-19 pandemic has caused companies to look for new ways to maintain their cash flow. In the human resources area, one of the ways to be used in this new scenario for the incentive or retribution of workers may be the awarding of stock shares. However, the lack of regulation on this matter makes its application difficult, as there is no certainty regarding the implications that it entails, both in the tax and labor areas. Despite this situation, these modalities have been gaining ground in Peru in recent years. In Resolution N°08143-4-2019, the Tax Court ruled on a series of items paid by the employer for purposes of determining whether they are remunerative concepts and, therefore, whether they should be included within the taxable base for contributions to the social security health system, among which are included PAU 2 - which qualifies as a stock appreciation right - and PAU 3 - which is the delivery of shares of the parent company in favor of the employee. In this regard, this legal report seeks to determine, through the analysis of the labor and tax legislation in force, the pronouncements of the Tax Court and the specialized doctrine on the subject, whether these concepts can be considered as remuneration in order to determine the tax implications that this entails.

**Keywords:** remuneration, contribution, taxable income, labor law, profit sharing.



## **I. INTRODUCCIÓN:**

El nuevo escenario mundial como consecuencia de la pandemia producida por el coronavirus (en adelante, COVID-19) ha obligado a los Estados a tomar medidas que restrinjan una serie de actividades económicas a fin de desacelerar el número de contagios. En el caso peruano, el aislamiento social obligatorio y la paralización de las actividades económicas no esenciales inició el 16 de marzo de 2020. Posteriormente, en el mes de abril, se anunció un plan de reactivación económica en cuatro fases, flexibilizándose en cada una de ellas las actividades permitidas para los sectores de industria y minería, construcción, comercio y servicios y turismo. Inicialmente, el cronograma propuesto contemplaba que las fases se iniciarían gradualmente, mes a mes, entre mayo y agosto de 2020; no obstante, el Gobierno tuvo que realizar ajustes al plan de reactivación con el transcurrir de los meses y el constante aumento de casos en el país. Luego de un año desde la paralización, aún hay actividades que no han sido reactivadas.

Sectores como la industria, turismo, restaurantes, entretenimiento, transporte y construcción han sido los más golpeados, y se han visto obligados a recurrir a intensas medidas económicas para mantenerse en pie. En efecto, como concluyen Barrutia, Sánchez y Silva (2021) en su estudio sobre las consecuencias económicas y sociales de la inamovilidad humana en Perú, tanto los indicadores económicos como sociales sufrieron una fuerte caída, lo que provocó que las empresas no solo paralicen sus actividades de manera temporal, sino también que despidan a su personal, lo que ha aumentado el desempleo y la informalidad en el país.

Ante esta situación, las empresas han tenido que ser creativas a fin de implementar medidas destinadas al mantenimiento y reactivación de su liquidez y así poder cumplir con sus obligaciones, no solo comerciales, sino también las de índole laboral. Medidas como la reducción de operaciones, recortes salariales, suspensión perfecta de labores y cese de personal, ciertamente, fueron las menos deseadas, pero en muchos casos – sobre todo en micro, pequeñas y medianas empresas – se convirtieron en una necesidad para afrontar la crisis. Sin embargo, otras salidas como la reprogramación de créditos, el descuento de facturas negociables

(*factoring*), refinanciamientos y ampliación de líneas de crédito, nuevos endeudamientos – ya sea con empresas vinculadas, terceros o, en algunos casos, con el Estado – o la venta de activos, también se han convertido en alternativas de primera mano para garantizar la solvencia económica durante la pandemia.

Ahora bien, pese a este nuevo y complicado escenario, las empresas han buscado – o debido buscar – cuidar de uno de sus principales activos: sus recursos humanos. Hoy en día no es ningún secreto que un buen clima organizacional, una estructura interna adecuada, el desarrollo de habilidades de liderazgo y capacitaciones, entre otros, son factores que fomentan un desempeño más eficiente y productivo del personal. No obstante, las nuevas preocupaciones cotidianas surgidas en la actualidad con motivo de la pandemia, como el temor a contraer la enfermedad, la pérdida de familiares y amistades, el confinamiento en el hogar y la crisis económica, han provocado que el ámbito laboral sea desplazado a un segundo plano. Así pues, este nuevo escenario plantea un desafío para las áreas responsables de recursos humanos de las organizaciones, en aras de mantener a su personal motivado, más aún si se tiene en cuenta que la capacidad de ofrecer incentivos económicos o incrementos salariales se ha visto disminuida en la gran mayoría de empresas.

Una medida para lograr este objetivo que, si bien no es nueva en el Perú, no ha tenido la misma popularidad que en otros países, es la implementación de programas de compensación a trabajadores a través de la entrega de acciones. El más difundido de estos son los planes de *stock options*. Al respecto, diversos estudios han concluido que existe una correlación entre el hecho de que los empleados sean propietarios del capital de la compañía y el desempeño de esta<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre el particular, Báez Melián (2011) señala lo siguiente:

Sesil et al (2001), por el contrario, sí afirman que existe una relación significativa. Para ellos las empresas con opciones de participación en la propiedad por parte de los empleados tienen mejores resultados que aquellas de características similares que carecen de ellas. Esto se refleja en una mayor productividad, así como en un mayor crecimiento en términos de empleo y ventas. (...) Por otra parte, el estudio de Brown et al (1999), citado por Cahill (2000), y que está basado en datos franceses, demostró que la participación financiera (tanto en la propiedad como en los beneficios) estaba asociada significativamente con ratios más bajos de absentismo laboral. (...) En cualquier caso, Kruse y Blasi creen que el poder decisorio de los empleados, bien por sí mismo o a través de sus representantes, tenía efectos positivos sobre la actitud del empleado. Esto concuerda con la conclusión de Quarrey y Rosen (1997) y con la de Cahill (2000): las investigaciones no han establecido las circunstancias bajo las que la participación en los beneficios mejora la productividad, pero hay

Los planes de *stock options* consisten en el otorgamiento de derechos de opción a favor de los trabajadores para la adquisición de cierto número de acciones de la empresa empleadora, a un precio determinado o determinable y durante un periodo de tiempo establecido. De esta manera, los trabajadores tienen la potestad de decidir si ejercen o no el derecho de opción de adquirir las acciones de la empresa para la cual laboran a un precio preferencial. No se trata, pues, de una entrega de acciones en cartera a título gratuito por parte de la sociedad empleadora, sino de una transacción asumida económicamente por el empleador con su propio patrimonio.

Si bien el contrato de opción es una institución muy antigua – de la cual existen referencias incluso en la Antigua Grecia, algunos siglos antes del desarrollo del derecho romano<sup>2</sup> –, su reinención como beneficio para los trabajadores y mecanismo a favor del involucramiento del personal en las operaciones de la empresa es relativamente reciente. En efecto, fue a mediados del siglo pasado cuando, con motivo de las luchas obreras y la consolidación de los derechos laborales de los trabajadores, se fue reforzando la idea de que ceder la titularidad del accionariado de las empresas permitiría a los trabajadores que ya no solo obtengan ganancias “residuales”, sino una verdadera participación en las utilidades.

Fue recién en los primeros años de la década de 1970 cuando los planes de *stock options* empezaron a implementarse en varias empresas estadounidenses, respaldadas principalmente por el creciente desarrollo industrial y comercial que vivió dicho país, así como su consolidación como gran potencia mundial durante las décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial. Estos planes, además, fueron acompañados de políticas tributarias que garantizaban una mayor protección a las rentas del trabajo. En las décadas siguientes, los planes de *stock options* – así como los *stock appreciation rights*, entre otros – se expandieron y empezaron a implementarse en países europeos (González Rossi, 2008). Hoy en día, estos planes

---

indicios de que la participación del empleado en la compañía, entendida como una mayor capacidad de decisión, incrementa la eficiencia de la participación en los beneficios.

<sup>2</sup> Por ejemplo, en la *Política*, de Aristóteles, que muestra de manera clara la lógica económica subyacente a los derechos de opción al narrarse la historia de Tales.

también son conocidos en Latinoamérica; incluso en el Perú, donde, si bien de manera lenta, han tenido un crecimiento en los últimos años.

El objetivo de este informe jurídico consiste en analizar el tratamiento aplicable de los beneficios entregados a los trabajadores en el contexto de la Resolución del Tribunal Fiscal N°08143-4-2019 (en adelante, “la RTF”). En particular, el análisis se enfocará en determinar si los beneficios relacionados a la entrega de acciones a los trabajadores califican como un plan de *stock options* o alguna otra modalidad y cuál sería el efecto de ello en la base de cálculo de las aportaciones al régimen contributivo de seguridad social en salud. Para estos efectos, será necesario determinar si estos beneficios cuentan con naturaleza tributaria o no. A partir de ello, se buscará discutir la normativa sobre la contribución que es materia de controversia en lo que refiere a los conceptos que deben ser considerados dentro de su base imponible, así como plantear recomendaciones para dar solución a los problemas identificados.

Es importante mencionar que, a la fecha, la entrega de acciones como incentivo al personal en nuestro país no ha sido regulada por ninguna norma, sea de rango legal o reglamentario. No obstante, existen algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que se ha discutido el tema para efectos del impuesto a la renta y las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud. Así, si bien el análisis del presente informe se realizará principalmente sobre la base de los criterios esbozados en la RTF mencionada anteriormente, es inevitable tomar como referencia estas resoluciones; sin perjuicio de que también serán revisadas las normas y principios que rigen el sistema tributario peruano y el Derecho en general.

En este sentido, el presente informe iniciará desarrollando la justificación de la elección de la RTF como objeto de estudio, explicándose su importancia para efectos de determinar el tratamiento aplicable a la entrega de acciones por parte del empleador como incentivo a los trabajadores. En segundo lugar, se presentará una relación detallada de los hechos jurídicamente relevantes sobre los cuales versa la controversia planteada en la RTF, a fin de que, en el tercer punto del informe se puedan identificar los principales problemas jurídicos que se ponen de manifiesto en este caso. Luego, como cuarto punto, se efectuará un análisis de los problemas

identificados sobre la base de las normas y principios tributarios, así como de la jurisprudencia administrativa sobre la materia, sentándose una posición debidamente fundamentada respecto de cada uno de ellos. Finalmente, se presentarán las conclusiones y recomendaciones propuestas sobre los temas abordados en el informe.

Como ya se mencionó anteriormente, el objetivo principal consiste en determinar cuál es el adecuado tratamiento tributario que corresponde aplicar a la entrega de acciones por parte del empleador como incentivo a los trabajadores a partir del análisis de los problemas jurídicos que se derivan de la RTF. A continuación, se procederá a desarrollar cada uno de los puntos señalados en el párrafo anterior.

## **II. JUSTIFICACIÓN:**

El presente informe versará sobre la RTF N°08143-4-2019, en la cual el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre la naturaleza remunerativa de una serie de beneficios entregados a favor de los trabajadores de la recurrente. De esta manera, se buscará determinar si corresponde que estos sean considerados dentro de la base imponible para el cálculo de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

Como se señaló en la introducción del informe, la implementación de programas de compensación a los trabajadores mediante la entrega de acciones no es un tema nuevo en nuestro país; sin embargo, la crisis económica como consecuencia de la pandemia por el brote de la COVID-19 podría significar una popularización de este tipo de beneficios para los trabajadores. Al no implicar un desembolso de dinero – como sí sucede en el caso de las gratificaciones, bonos o aumentos salariales –, emplear estos programas – como lo son, por ejemplo, los planes de *stock options* – como incentivo para mantener motivado al personal puede resultar atractivo para las empresas en un contexto en el cual mantener liquidez es una necesidad fundamental para afrontar el impacto económico de la pandemia.

Esta política de incentivos, además, no solo es tentadora para empresas que ya se encuentran consolidadas en el mercado. La “nueva normalidad” que trae consigo el

mundo post pandémico también ha permitido el surgimiento de nuevas iniciativas empresariales que buscarán insertarse en el mercado y ser competitivas, para lo cual requerirán captar profesionales idóneos para llevar a cabo sus actividades. Así, ante la falta de liquidez propia del periodo que comprende la etapa preoperativa y los primeros años de operación, la entrega de opciones para la adquisición de acciones a un precio preferencial podría resultar una política de *recruitment* bastante atractiva para los futuros empleados.

En este sentido, al ser probable que los planes de compensación mediante la entrega de acciones a los trabajadores sean cada vez más populares entre las empresas peruanas, es importante que se discuta este tema y se llegue a un consenso respecto del tratamiento tributario de esta figura, considerando que la legislación vigente no la ha regulado. De darse esto, es posible que, en los próximos ejercicios tributarios, surjan controversias con la Administración Tributaria, tanto por el lado de los trabajadores – respecto de la calificación del beneficio recibido como una renta de trabajo gravada – como de las empresas – respecto de la deducción como gasto deducible en caso se ejerza la opción o la inclusión de estos conceptos dentro de la base de cálculo de las aportaciones sociales, como plantea la RTF bajo análisis.

Asimismo, y de manera específica respecto de las aportaciones al régimen contributivo de seguridad en social, resulta pertinente analizar los criterios que se toman en cuenta a efectos de determinar qué conceptos deben ser incluidos dentro de su base imponible. Debe tenerse en cuenta que la recaudación de esta contribución está destinada a financiar las funciones de ESSALUD, entidad que no recibe ningún otro tipo de financiamiento adicional a este. Por tal motivo – y más aún en el contexto de la pandemia por el brote del COVID-19 – resulta relevante delimitar los conceptos que serán gravados, así como identificar las falencias de la regulación que provocan incertidumbre o que, incluso, permitirían eludir el pago de esta contribución.

Por estos motivos, resulta necesario que el Tribunal Fiscal vaya delineando en sus resoluciones el tratamiento tributario que corresponde aplicar a los programas de compensación mediante la entrega de acciones a favor de los trabajadores, por lo menos hasta que el legislador considere necesaria su positivización en las normas

tributarias. Sin embargo, en las aún escasas resoluciones sobre la materia, el Tribunal Fiscal no siempre ha sido coherente con sus pronunciamientos, afirmando en algunos casos que los planes de compensación a trabajadores mediante la entrega de acciones tienen una naturaleza remunerativa al obedecer a una lógica contraprestativa a favor del trabajador; mientras que en otros – como en la RTF bajo análisis – ha concluido lo contrario sobre la base de que solo se trataría de una participación adicional en las utilidades.

Así pues, corresponde analizar de manera crítica la RTF, identificar el criterio aplicado por el Tribunal Fiscal y compararlo con sus otros pronunciamientos, así como con las normas y principios que rigen el sistema tributario peruano a fin de determinar si el tratamiento tributario aplicado es el adecuado. Si bien el caso en concreto versa sobre las aportaciones sociales al sistema de salud que realizan las empresas a favor de sus trabajadores – las cuales bajo nuestro ordenamiento jurídico califican como tributos del tipo contribución – el régimen aplicado también guardará relación para efectos del impuesto a la renta, toda vez que la naturaleza remunerativa es un elemento transversal en la determinación de ambos tributos.

Dicho esto, a continuación, se procederá a describir cada uno de los hechos jurídicamente relevantes que dieron lugar a la controversia tributaria resuelta por el Tribunal Fiscal en la RTF bajo análisis.

### **III. HECHOS DE LA CONTROVERSIA:**

A continuación, se detallan los hechos jurídicamente relevantes de la RTF objeto de análisis del presente trabajo:

1. Con motivo del procedimiento de fiscalización de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2010, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT”) emitió los requerimientos N°0122130002486 y 01222130002487, en los cuales solicitó a la recurrente, empresa dedicada al rubro de seguros, que presentara y/o exhibiera la documentación que contenga las políticas de personal debidamente autorizada,

sobre: estructura salarial, conceptos remunerativos y no remunerativos (en dinero o especie), por categorías y niveles, así como las políticas para el cálculo de comisiones u otro concepto remunerativo variable, de corresponder.

En respuesta a dichos requerimientos, la recurrente proporcionó los documentos denominados Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas: Vida Individual, Manual de Pago de Comisiones del Asesor de Rentas Vitalicias, Manual de Comisiones y Bonos de Worksite Marketing enero y julio de 2009 y enero de 2010, relación de concursos 2010 para asesores, entre otros.

2. Posteriormente, mediante requerimientos N°0122130003336 y 0122130003337, la SUNAT comunicó a la recurrente que se detectó, durante el periodo fiscalizado:
  - i) la entrega de gratificaciones extraordinarias y bonos de productividad en favor de determinados trabajadores que no fueron considerados dentro de la base de cálculo de las aportaciones al régimen contributivo de seguridad social en salud;
  - y, ii) la distribución de utilidades otorgadas a determinados trabajadores, en los periodos de abril, agosto y septiembre de 2009 y marzo, abril y junio de 2010 que tampoco fueron consideradas dentro de la base de cálculo de las referidas aportaciones. Por tal motivo, solicitó sustentar la naturaleza y cuantía de los importes otorgados mediante informes, asientos contables, documentos que contengan la metodología del cálculo de los importes otorgados, papeles de trabajo y demás documentación de sustento.

Frente a estos nuevos requerimientos, la recurrente manifestó lo siguiente:

- a) Respecto de las gratificaciones extraordinarias, sostuvo que estas fueron entregadas a sus trabajadores de forma voluntaria y unilateral, sin estar sujeta a ningún tipo de condición, acuerdo o pacto, siendo imprevisible su pago, por lo que no debían considerarse dentro de la base de cálculo de las aportaciones. Añadió que los beneficiarios fueron los asesores de la fuerza de ventas de su planilla que participaron en el Curso Inicial de Capacitación (en adelante, “CICA”), quienes recibieron la gratificación una sola vez; la cual, además, fue variable para cada trabajador, ya que el monto fue calculado según el ingreso

referencial fijado por el gerente de sucursal y la fórmula entregada en su respuesta a los requerimientos.

- b) Respecto de los bonos de productividad, sostuvo que estos fueron entregados de forma voluntaria a sus trabajadores, por lo que no se consideran remuneración, y que la metodología de cálculo se encuentra detallada en la documentación presentada durante la fiscalización. Precisa que el Bono de Ascenso, Bono de Productividad Inicial y Bono CICA constituyen gratificaciones extraordinarias, en tanto son entregadas una sola vez y sin existir obligación de por medio, por lo que no forman parte de la base de cálculo de las aportaciones fiscalizadas.
  - c) Respecto de la participación en utilidades, sostuvo que entregó una participación adicional en las utilidades a dos exgerentes en virtud del Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de Acciones (en adelante, “Plan SAR”), el cual está asociado a la entrega de *stock options* y cuya característica común es que se otorga a los funcionarios que ocupan posiciones estratégicas y se pagan con los fondos obtenidos de las utilidades de la compañía. En ese sentido, afirma que estos importes no califican como remuneración, en tanto no se otorga como contraprestación por la prestación de servicios, sino para incentivar la permanencia del funcionario.
3. Luego de revisar las respuestas de la recurrente, la SUNAT emitió los Resultados de los Requerimientos, en los cuales desarrolló los siguientes argumentos:
- a) Respecto de las gratificaciones extraordinarias por la participación en el CICA, señala que, a partir de la documentación proporcionada por la recurrente, se demuestra que los incentivos respondían a una política interna en virtud de la cual los trabajadores tenían que cumplir con una serie de requisitos y condiciones para obtener el beneficio, por lo que este constituye una ventaja patrimonial de libre disposición para el trabajador. Se trata, pues de una retribución por los servicios prestados en relación de subordinación y no de una liberalidad, toda vez que al estar contemplado el beneficio en una política interna de la recurrente, esta se encontraba obligada a entregarlo por

tratarse de una condición de contratación. Por lo tanto, concluye que este concepto califica como remuneración.

- b) Respecto de los bonos de productividad, sostiene que tanto el Bono de Ascenso, como el Bono de Productividad Inicial y Bono CICA son entregados en virtud de políticas internas de la recurrente, las cuales contienen las condiciones y requisitos que deben cumplirse para su otorgamiento, así como la metodología de cálculo de estos beneficios. Añade que estos bonos tienen carácter contraprestativo, ya que retribuyen los servicios prestados en una relación de subordinación. Asimismo, el hecho de que sean entregados por única vez no basta para afirmar que se trate de una liberalidad. Por lo tanto, al tratarse de ventajas patrimoniales de libre disponibilidad del trabajador, entregadas en virtud de obligaciones asumidas por la recurrente en sus políticas internas, los bonos de productividad califican como remuneración.
  - c) Se observa la entrega del beneficio denominado Compensación Vacacional, afirmando la SUNAT que fue entregado en contraprestación por los servicios realizados y es de libre disponibilidad del trabajador.
  - d) Finalmente, respecto de la participación en utilidades, sostuvo que los beneficios otorgados en virtud del Plan SAR tienen carácter contraprestativo a la labor desempeñada por los trabajadores, que no solo se trata de un beneficio pagado en el marco de la relación laboral, sino que tiene como propósito constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga a cambio de la labor del trabajador y que es de libre disponibilidad. En este punto, se hace la distinción entre dos planes de *stock options* de la recurrente: el Plan SAR – *Stock Options* (PAU 2) y el Plan de Acciones – *Stock Awards* (PAU 3). Sobre este último, la SUNAT precisa que se trataría de una remuneración en especie.
4. En virtud de lo anterior, la SUNAT observó la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, según se muestra en el siguiente cuadro:

<b>Reparo</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Gratificación Extraordinaria por Inicio	S/1'115,095	S/741,634
Bono de Productividad <sup>3</sup>	S/284,461	S/656,382
Compensación Vacacional <sup>4</sup>	S/13,107	-
PAU 2	S/1'272,960	S/1'441,808
PAU 3	S/986,901	S/1'157,110

Estos reparos fueron comunicados a la recurrente mediante los requerimientos N°0122140003168 y 0122140002987, emitidos al amparo del artículo 75° del Código Tributario<sup>5</sup>, solicitándosele que realice sus descargos a los resultados del procedimiento de fiscalización llevado a cabo.

Sobre el particular, la recurrente manifestó lo siguiente:

- a) Sobre la Gratificación Extraordinaria por Inicio, señaló que se otorgó a título de liberalidad y de manera ocasional, cumpliendo con el criterio establecido a nivel jurisprudencial que establece que un beneficio es ocasional cuando se entrega una vez cada dos años consecutivos, por lo que no se trata de un concepto remunerativo. Añade que el hecho que el beneficio haya sido incluido en un manual interno no implica que deje de ser una liberalidad porque se trata de una decisión unilateral de la empresa y no representa un acuerdo con los trabajadores.

<sup>3</sup> Este concepto incluye: Bono de Productividad Inicial, Bono de Ascenso y Bono CICA.

<sup>4</sup> En la medida que la empresa rectificó su declaración jurada antes de la notificación de la resolución de determinación impugnada, según se verifica de los antecedentes y documentación obrante en el expediente a la que ha hecho referencia el Tribunal Fiscal en la RTF objeto de análisis, y en aplicación del criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF N°07308-2-2019, se concluye que no existe controversia sobre este punto, por lo que no correspondía la emisión de un pronunciamiento sobre el fondo de este asunto. En este sentido, este aspecto no será materia de discusión en el presente informe.

<sup>5</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N°133-2013-EF.

b) Sobre el Bono de Productividad, señaló que no son conceptos remunerativos en tanto son ocasionales y califican como liberalidad. Sobre cada uno de los bonos que conforman este concepto, señaló lo siguiente:

- Bono de Productividad Inicial: este beneficio se pagó por única vez a los asesores de seguros de la planilla por haber aprobado el CICA práctico, y la entrega fue decidida de manera unilateral, sin haberse pactado el pago con el trabajador a cambio del cumplimiento de una condición.
- Bono de Acenso: se trata de una liberalidad, por no estar obligada la recurrente a pagarlo. Además, tiene carácter ocasional porque solo fue entregado una vez. Añade que este beneficio no tuvo por finalidad compensar, retribuir o abonar por el desarrollo de labores, sino que se trata de un monto entregado con motivo del ascenso de los trabajadores y determinado de manera unilateral, y que el hecho que haya sido incluido en la boleta de pago obedece al cumplimiento de la obligación laboral contenida en el artículo 14° del Decreto Supremo N°001-98-TR.
- Bono CICA: fue otorgado en una sola oportunidad. Se trata de un pago discrecional (unilateral) y extraordinario.

c) Sobre la PAU 2 y PAU 3, indicó que no se trata de pagos como contraprestación por servicios, sino que es la utilidad que se distribuye voluntariamente y que constituye una herramienta para la retención de empleados clave, y que el hecho de que haya asumido el impuesto a la renta de ambos planes no implica que estos beneficios cambien de naturaleza y constituyan conceptos remunerativos.

5. Finalmente, la SUNAT emitió los resultados de los requerimientos N°0122140003168 y 0122140002987, en los cuales expresó las siguientes conclusiones con relación a los reparos efectuados:

a) Respecto de las gratificaciones extraordinarias entregadas a los asesores de ventas, se concluye que no califican como liberalidades, ya que la entrega de

este beneficio constituye una política de personal. Además, fue entregado como retribución de servicios prestados en relación de subordinación y eran de libre disposición de los trabajadores. La existencia de manuales internos en los años 2009 y 2010 que contemplan este beneficio demuestra que se trata de una política remunerativa que permanece a lo largo del tiempo.

- b) Respecto a los Bonos de Productividad, concluye que la entrega del Bono de Acenso, Bono de Productividad Inicial y Bono CICA corresponden a políticas remunerativas presentes en los años 2009 y 2010 que se sustentan en la documentación presentada por la recurrente (como los manuales en los que constan los criterios para el otorgamiento de los bonos y la metodología para su cálculo), lo cual evidencia una permanencia en el tiempo, no teniendo estos naturaleza eventual u ocasional.
  
- c) Finalmente, respecto de la PAU 2 y PAU 3, concluyó que estos beneficios fueron entregados únicamente a dos trabajadores según los resultados favorables obtenidos y los compromisos asumidos por la empresa, en contraprestación de la labor efectuada, generándose una actuación de compromisos en los siguientes periodos por parte de los trabajadores. Añade la SUNAT que la recurrente no cumplió con la prohibición de discriminación en materia laboral; y, que si esta gravó con las aportaciones a la seguridad social en salud el impuesto a la renta de quinta categoría que asumió, corresponde que la PAU 2 y PAU 3 también se encuentren gravadas con dichas aportaciones por tratarse de conceptos remunerativos.

Así pues, en virtud de estas conclusiones, la SUNAT decidió mantener las observaciones a la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud de enero a diciembre de 2009 y 2010 y emitir las Resoluciones de Determinación correspondientes, las cuales, a su vez, fueron confirmadas en la etapa de reclamación.

#### **IV. PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS:**

El principal problema jurídico que se desprende de la RTF consiste en determinar si las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 fueron determinadas por la recurrente conforme a ley.

Ello implica analizar si correspondía incluir los conceptos Gratificación Extraordinaria por Inicio, Bono de Productividad y PAU 2 y PAU 3 dentro de la base de cálculo de las referidas aportaciones. Para estos efectos, resulta necesario determinar si cada uno de estos conceptos califica como remuneración o, por el contrario, corresponden a una entrega no vinculada a la prestación efectiva de servicios personales por parte del trabajador.

De manera particular, con relación a la entrega de la PAU 2 y PAU 3 es necesario dar respuesta a los siguientes problemas a fin de determinar su tratamiento tributario, especialmente para efectos de las referidas aportaciones:

- a) Establecer en qué consiste la PAU 2 y PAU 3 y si pueden ser considerados como mecanismos de compensación laboral mediante la entrega de acciones.
- b) Analizar si estos conceptos implican la configuración del hecho imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.
- c) Verificar si los conceptos bajo análisis tienen naturaleza remunerativa.
- d) Determinar la relevancia del hecho de que los conceptos sean pagados con cargo a las utilidades de la entidad empleadora.

Luego de analizar y proponer soluciones a los problemas propuestos, se evaluará la forma en la que el Tribunal Fiscal resolvió la controversia discutida en la RTF objeto de estudio.

## **V. ANÁLISIS Y POSICIÓN SOBRE LOS PROBLEMAS DE LA RESOLUCIÓN:**

Como hemos señalado en el punto anterior, la controversia que se presenta en la RTF bajo análisis consiste en determinar si los conceptos observados por SUNAT deberían haber formado parte de la base imponible de las aportaciones al régimen

contributivo de la seguridad social en salud correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010. Por lo tanto, resulta necesario identificar cuál es la naturaleza de esta aportación para efectos tributarios.

## **V.I. NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS APORTACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD**

Si bien la legislación tributaria no ha establecido una definición para lo que debe entenderse como tributo, tanto la jurisprudencia como la doctrina nacional e internacional han desarrollado este asunto. Según Ataliba (1987):

(...) jurídicamente, se define al tributo como una obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley”.

Esta definición es la que el Tribunal Constitucional ha considerado en diversas sentencias, como la recaída en el Expediente N°1837-2009-PA/T. Otros autores, como Jarach (1982), sostienen que:

(...) es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria”.

Por su parte, Zuzunaga y Vega León (2008) señalan que

El tributo es una obligación ex lege cuyo objeto es una prestación, comúnmente dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su ius imperium, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito.

El Código Tributario no define el tributo, pero sí establece qué tipos de tributos se encuentran comprendidos en el ámbito de aplicación de este cuerpo normativo. Así, en la Norma II de su Título Preliminar se establece que los tributos pueden ser impuestos, contribuciones y tasas.

Ahora bien, en su último párrafo, esta norma precisa que tanto a las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD a la Oficina de Normalización Previsional – ONP les es aplicable las disposiciones de este Código. Llama la atención que el Código Tributario se refiere a estos conceptos como aportaciones, y no establece de manera expresa si se trata de un impuesto, contribución o tasa.

No obstante, en el Decreto Supremo N°003-2000-EF<sup>6</sup> se ha dejado claro que estas tienen naturaleza de contribuciones<sup>7</sup>. Asimismo, en la RTF de observancia obligatoria N°08267-2-2009 el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

Al respecto, de las normas glosadas se aprecia que si bien el trabajador es el contribuyente de las aportaciones a la ONP, el obligado a retener dicho tributo e ingresarlo al fisco es el empleador, por lo que éste último califica como agente de retención.

Así, en la medida que las normas citadas por el Tribunal Fiscal en dicha resolución aplican tanto para las aportaciones a la ONP como a ESSALUD, se debe entender que este criterio también sería aplicable para este último de aportación.

---

<sup>6</sup> Decreto Supremo mediante el cual se regulan disposiciones tributarias referidas a la declaración, pago, recaudación y control de contribuciones administradas por la ONP y ESSALUD.

<sup>7</sup> Artículo 2.- Ámbito de aplicación

Se rigen por el Código Tributario:

a) Las contribuciones al seguro regular en salud y seguro de salud agrario de trabajadores dependientes a cargo del ESSALUD; así como aquéllas creadas por ley que tengan la naturaleza de seguro regular.

b) Las contribuciones de los afiliados obligatorios del Sistema Nacional de Pensiones a cargo de la ONP.

(...)

En caso la entidad empleadora no cumpla con declarar a sus trabajadores o pensionistas en la forma, plazo y condiciones dispuesta por la normatividad vigente, se considerará configurada la infracción tipificada en el numeral 2 del Artículo 176 del Código Tributario.

Artículo 3.- Pago de deuda por contribuciones mediante entrega de bienes o servicios.

El pago de deuda por contribuciones al ESSALUD y a la ONP se rige por el Código Tributario.

(...)

Por su parte, la Administración Tributaria ha señalado en el Informe N°236-2003-SUNAT/2B0000 que:

En relación con el tema consultado cabe indicar que el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que las aportaciones que administran el Instituto Peruano de Seguridad Social - IPSS y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas del citado Código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

Como se desprende de lo anterior, las aportaciones que deben realizarse por concepto del ESSALUD y la ONP tienen naturaleza tributaria establecida por ley, de manera independiente de la entidad que los administre.

Por lo tanto, en virtud de las normas y criterios anteriormente citados, debe quedar claro que las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD tienen naturaleza tributaria, debiendo ser considerados como contribuciones. A mayor abundamiento, se debe tener en cuenta que la Segunda Disposición Final y Derogatoria de la Ley N°27056 dispuso que toda mención al “Seguro Social en Salud” comprendida en la Ley N°26790 debía ser sustituida por el “Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud”, haciendo énfasis en el tipo de tributo al que pertenece este aporte.

Sobre el particular, se debe tener en cuenta que el literal b) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define a la contribución como aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. En efecto, según Ruiz de Castilla (2009), en el Perú se distinguen cuatro modalidades de contribuciones en función del hecho generador, siendo que en las contribuciones para la seguridad social, el hecho generador “consiste en la actividad fiscal relativa a la prestación de los sistemas sociales de salud y pensiones que benefician -fundamentalmente- a los trabajadores dependientes”.

Cabe precisar que, según el Decreto Supremo N°003-2000-EF, solo se rigen por el Código Tributario aquellas contribuciones al Seguro Social de Salud que sean regulares. Así, según la Ley N°26790, existen tres tipos de afiliados: regulares en

actividad, regulares pensionistas y afiliados potestativos. Por lo tanto, solo las aportaciones de este último tipo de afiliados no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Código Tributario y, por lo tanto, al ser estas de carácter potestativo, no podrían tener naturaleza tributaria.

Ahora bien, el literal a) del artículo 6° de la Ley N°26790 establece que, tratándose de trabajadores en actividad, la aportación al seguro social de salud equivale al 9% de la remuneración o ingreso; siendo que la base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la remuneración mínima mensual vigente. Por su parte, en el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N°080-99-SUNAT, se precisa que la condición de contribuyente de las contribuciones al seguro social de salud recae sobre la entidad empleadora<sup>8</sup> respecto de sus trabajadores dependiente; y, tratándose de las contribuciones que corresponden a los pensionistas, actúa como agente retenedor. Esta norma tiene el mismo sentido que el artículo 6° de la Ley N°26790, que, si bien no señala expresamente la condición de contribuyente de la contribución, establece que las aportaciones de trabajadores en actividad son de cargo de la entidad empleadora y, tratándose de pensionistas, de cargo de estos, teniendo la entidad empleadora únicamente la condición de agente de retención.

De esta manera, se puede concluir que, de la sola lectura de la Ley N°26790, no queda claro si las aportaciones al Seguro Social de Salud tienen naturaleza tributaria o no, toda vez que en ella no se utilizan los términos frecuentemente utilizados en materia tributaria para nombrar los elementos esenciales de un tributo. Esta situación podría llevar a pensar que asumir la naturaleza tributaria de estas aportaciones podría afectar el principio de reserva de ley, reconocido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la cual establece en su inciso a) que solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria,

---

<sup>8</sup> Según el literal a) del artículo 1 de la referida Resolución de Superintendencia, el término entidad empleadora se refiere a toda persona natural, empresa unipersonal, persona jurídica, sociedad irregular o de hecho, cooperativas de trabajadores, instituciones públicas, instituciones privadas, entidades del sector público nacional inclusive a las que se refiere el Decreto Supremo N°053-97-PCM, o cualquier otro ente colectivo, que tenga a su cargo personas que laboren para ella bajo relación de dependencia o que paguen pensiones de jubilación, cesantía, incapacidad o sobrevivencia.

la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

No obstante, de la lectura de la Ley N°26790 y, específicamente, su artículo 6°, queda claro pues, que el hecho generador de las aportaciones al seguro social de salud de los afiliados regulares en actividad consiste en las prestaciones de salud por parte del Estado que reciben los trabajadores de la entidad empleadora, la base imponible es la remuneración pagada, la alícuota es del 9%, el deudor tributario es la entidad empleadora y el acreedor tributario es ESSALUD, entidad que ha delegado sus funciones de recaudación y control a favor de SUNAT. Del mismo modo, tratándose de afiliados pensionistas, el hecho generador consiste en recibir prestaciones de salud por parte del Estado en calidad de pensionista, la base imponible es la pensión recibida, la alícuota es del 4%, el deudor tributario es el pensionista, el agente de retención la entidad empleadora y el acreedor tributario es ESSALUD. Por si fuera poco, al entrar en vigor la Segunda Disposición Final y Derogatoria de la Ley N°27056, toda referencia al “Seguro Social en Salud” debe ser sustituida por “Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud”, por lo que no debe quedar duda alguna respecto de la naturaleza tributaria de este aporte.

Aclarada la naturaleza tributaria de esta aportación, y, en la medida que la controversia de la RTF bajo análisis radica en determinar si determinados conceptos debían ser considerados dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, corresponde analizar cómo debe ser entendido este elemento de la referida contribución.

## **V.II. BASE IMPONIBLE DE LAS APORTACIONES AL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD**

Ahora bien, y toda vez que en la RTF bajo análisis se analizan beneficios recibidos por trabajadores en actividad, resulta aplicable al presente caso el inciso a) del artículo 6° de la Ley N°26790. Esta norma, respecto de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, establece que no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital (en adelante, “RMV) vigente; y añade que se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos

N°728<sup>9</sup> (en adelante, LPCL) y N°650<sup>10</sup> (en adelante, LCTS) y sus normas modificatorias.

Al respecto, la LPCL establece lo siguiente:

Artículo 6.- Constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición. Las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa. No constituye remuneración computable para efecto de cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto.

Artículo 7.- No constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los Artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650.

Por su parte, la LCTS establece lo siguiente:

Artículo 19.- No se consideran remuneraciones computables las siguientes:

- a) Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego;
- b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa;

---

<sup>9</sup> Actualmente, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N°003-97-TR.

<sup>10</sup> Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N°001-97-TR.

(...)

Artículo 20.- Tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

Así pues, según la citada legislación laboral, las gratificaciones extraordinarias y liberalidades entregadas por el empleador, así como cualquier forma de participación en utilidades, no son consideradas como remuneración.

Aclarada cuál es la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, corresponde analizar cada uno de los conceptos observados por la SUNAT en la RTF bajo análisis y si correspondía incluirlos o no dentro de la base de imponible para los ejercicios 2009 y 2010.

### **V.III. ANÁLISIS DE LOS CONCEPTOS OBSERVADOS POR SUNAT**

#### **V.III.I. GRATIFICACIÓN EXTRAORDINARIA POR INICIO**

Según se señala en la RTF, la Gratificación Extraordinaria por Inicio es un importe que la recurrente entregó a los asesores de seguros que ingresaron a laborar en la empresa luego de aprobar el Curso Inicial de Capacitación (CICA). Esta política se encontraba recogida en el documento denominado Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas. Durante el año 2009, este importe fue entregado a 507 trabajadores y a durante el año 2010 a 548.

Así pues, se entiende a partir de ello que los asesores de seguros son personas que no tienen una relación laboral con la recurrente. No obstante, al ofrecer estos los seguros que brinda la empresa, se les ofrece ciertos incentivos, los cuales se encuentran recogidos en el referido Manual, siendo uno de ellos, la posibilidad de ingresar a laborar en la empresa de aprobar el CICA. Adicionalmente, se les ofrecía también el pago del importe en cuestión, la cual se puso a disposición de este personal al culminar el primer mes de labores. Según la recurrente, este importe es otorgado a título de gracia y determinado unilateralmente, siendo variable el monto

entregado a cada trabajador ya que el cálculo se realizó según el ingreso referencial fijado por el gerente de sucursal.

En relación a las gratificaciones extraordinarias, el Tribunal Fiscal ha establecido lo siguiente en las RTF N°00029-3-2003, N°01014-3-2003, N°03786-4-2007 y N°05867-1-2019:

(...) las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Respecto del carácter remunerativo de las gratificaciones extraordinarias, el Tribunal Fiscal ha establecido en la RTF N°18554-1-2011 que:

(...) para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) antes anotado, debe verificarse 1) Que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contra prestativa, 2) Que su entrega no sea periódica, y 3) Que 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 Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Asimismo, con relación a lo que debe entenderse por liberalidad, la RTF N°02675-5-2007 ha establecido que se trata de “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”; por tanto, son liberalidades “todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”.

De esta manera, en virtud de lo establecido en el inciso a) del artículo 19° de la LPCL y lo establecido por el Tribunal Fiscal, se tiene que una gratificación

extraordinaria no será considerada como un concepto remunerativo -y, por lo tanto, no se incluirá dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud- si: i) no tiene carácter contraprestativo, ii) si la entrega no es periódica -sino ocasional- y iii) si califica como liberalidad; es decir, sin esperar recompensa ni contraprestación alguna a cambio.

Por lo tanto, en el caso particular de la Gratificación Extraordinaria por Inicio, se tiene que es un importe recibido por el trabajador de manera adicional a la remuneración ordinaria del primer mes de labores, por el hecho de haber ingresado a laborar en la empresa recurrente luego de haber aprobado el CICA, no apreciándose que dicha gratificación sea consecuencia de una actividad o labor realizada por el trabajador. En otras palabras, este concepto no es entregado como retribución por los servicios prestados por el trabajador, sino solo por el hecho de haber ingresado a laborar a la empresa.

Asimismo, queda claro que se trata de una gratificación ocasional, toda vez que es entregada por única vez, con motivo del inicio de labores del trabajador que aprobó el CICA para ingresar a la empresa, una vez que se cumple el primer de labores. Por lo tanto, no se trata de una gratificación periódica.

Finalmente, respecto del último requisito, se puede concluir que la Gratificación Extraordinaria por Inicio califica como una liberalidad, ya que es entregada de manera unilateral por la empresa, sin esperar una contraprestación a cambio. Cabe señalar que el hecho de que la referida gratificación se encuentre establecida en un documento interno, como lo es el Manual de Incentivos de la Fuerza de Venta, no enerva el hecho de que se trate de una entrega unilateral y libre, susceptible de ser revocada en cualquier momento y de manera discrecional por la empresa<sup>11</sup>.

Por tanto, al no cumplir con los requisitos que ha reconocido el Tribunal Fiscal a partir de la interpretación dada al literal a) del artículo 19° de LCTS, se debe concluir que la Gratificación Extraordinaria por Inicio es una gratificación extraordinaria y no tiene naturaleza remunerativa, motivo por el cual no

---

<sup>11</sup> Esto, siempre y cuando la entrega de la gratificación no se haya convertido en una costumbre para el ámbito laboral. De darse el caso, la entrega de este beneficio no podría ser considerado como una liberalidad, sino como una obligación, por lo que podría tener carácter remunerativo y, por lo tanto, formar parte de la base imponible de la aportación al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

corresponde que sea incluida dentro de la base imponible de las aportaciones el régimen contributivo de la seguridad social en salud.

### **V.III.II. BONOS DE PRODUCTIVIDAD**

Según los antecedentes mencionados por el Tribunal Fiscal respecto de los actuados en etapa de fiscalización, el reparo efectuado por SUNAT a los Bonos de Productividad abarca tres conceptos: Bono de Productividad Inicial, Bono CICA y Bono de Ascenso.

#### **A) Bono de Productividad Inicial**

Como afirma la recurrente en la etapa de fiscalización, el Bono de Productividad Inicial es un importe que se paga a los asesores de seguros por aprobar el CICA práctico. Así, de aprobar el CICA teórico y práctico, los asesores podían ingresar a laborar a la empresa, recibiendo además este bono al cumplir el primer mes de labores.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal señala en la RTF que, según el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas, “para aprobar el CICA práctico los asesores deben haber presentado correctamente al menos \$ 750 de prima target anualizada de solicitudes de Vida y AP, de las cuales por lo menos una debe ser AP (...); y que en el caso de los asesores desde la “promoción Octubre 2010”, a fin de aprobar el CICA práctico tienen que haber presentado correctamente al menos \$ 960 de prima total anualizada sin Impuesto General a las Ventas de solicitudes Vida y AP, de las cuales por lo menos 1 debe ser AP (...)”. Añade que el monto del bono es de \$ 150.

Como se aprecia, esta bonificación resulta similar a la Gratificación Extraordinaria por Inicio, toda vez que se trata del pago de un importe por el inicio de labores, luego de haber ingresado a laborar a la empresa como consecuencia de haber aprobado el CICA, el cual tiene una parte teórica y otra práctica. La diferencia entre ambos conceptos radica en que este Bono de Productividad Inicial se relaciona de manera particular con el CICA teórico; mientras que la Gratificación Extraordinaria por Inicio se entrega por la aprobación del CICA de manera general, aunque, para su cuantificación, se

descuenta el importe del Bono de Productividad Inicial entregado por la aprobación del CICA práctico.

Por tanto, en virtud del criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF N°18554-1-2011, corresponde determinar si el concepto entregado a favor del trabajador califica como una gratificación extraordinaria, según el inciso a) del artículo 19° de la LCTS y, por lo tanto, si carece de naturaleza remunerativa, debiendo verificarse que se cumpla lo siguiente: i) que el importe no tenga naturaleza contraprestativa; ii) que la entrega no sea periódica, sino ocasional; y, iii) que no sea una obligación, sino una liberalidad.

Al respecto, se debe señalar que si bien este concepto también se encuentra relacionado con el CICA, su entrega se encuentra vinculada con el CICA práctico. En efecto, el CICA es una capacitación que tiene una parte teórica y una parte práctica. Tratándose de la Gratificación Extraordinaria por Inicio, el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas, según se señala en la RTF, solo hace referencia a que basta la aprobación del CICA para recibir ese bono, una vez que se cumpla el primer de labores.

No obstante, el Bono de Productividad Inicial sí se vincula con el CICA práctico y según el referido Manual, esta etapa de la capacitación se aprueba siempre que los asesores de seguros cumplan ciertas metas respecto de las primas de los seguros que ofrece la empresa. Así pues, da la impresión de que el hecho de que los asesores de seguros participen el CICA práctico implicará un beneficio económico para la empresa, toda vez que para la aprobación -y posterior ingreso como trabajador de la empresa- se requiere cumplir ciertas metas de afiliación.

En virtud de ello, se podría afirmar que existe una relación entre la aprobación del CICA práctico y el cumplimiento de estas metas por los asesores, relacionadas a las primas de seguros, y el Bono de Productividad Inicial, con lo cual sería posible sostener que este Bono tiene carácter contraprestativo. En efecto, la empresa se vio beneficiada por el hecho de que los trabajadores alcanzaron las metas requeridas para aprobar el CICA práctico, por lo que se les entregó el referido Bono a manera de retribución.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el CICA práctico fue realizado por los asesores de seguros cuando estos aún no mantenían un vínculo laboral con la empresa recurrente. Además, si bien existe una relación manifiesta entre la aprobación del CICA práctico y la entrega del Bono de Productividad Inicial, el hecho de que este concepto sea pagado cuando el asesor ya tiene la condición de trabajador en la empresa no enerva el hecho de que el servicio prestado no se dio en el marco de una relación laboral, por lo que no podría considerarse como un concepto remunerativo susceptible de ser incluido dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

En este punto, se debe señalar que el Tribunal Fiscal no desarrolla adecuadamente el análisis respecto de si el Bono de Productividad Inicial tiene, efectivamente, naturaleza contraprestativa, limitándose a señalar que

(...) se advierte que el referido bono fue pagado en el mes en que los asesores de seguros ingresaron a trabajar, debido a que aprobaron el citado Curso Inicial de Capacitación (CICA) teórico y práctico, de lo cual se aprecia que la finalidad con la que se otorga no es directamente contraprestativa, advirtiéndose que se trata de un pago ocasional (al momento del ingreso a trabajar), contrariamente a lo señalado por la Administración.

Así pues, se ve que el Tribunal Fiscal fundamenta la ausencia de carácter contraprestativo con el momento en el que el bono es pagado, elemento que no guarda relación con el requisito que se analiza en este punto, sino con la ocasionalidad.

En efecto, queda claro que el hecho de que el Bono sea pagado por única vez durante el primer mes de labores implica que se trata de una gratificación ocasional, no periódica – tal como se señaló en el punto referido a la Gratificación Extraordinaria por Inicio. Sin embargo, al analizar si se trata de un concepto contraprestativo o no, se debe verificar si se trata de “una suma que se concede con prescindencia de la prestación de servicios del trabajador” (Toyama 2000).

Así pues, en el presente caso, el Tribunal Fiscal asume que el pago del Bono obedece al ingreso a la empresa como trabajador como resultado de haber aprobado el CICA. Sin embargo, para llegar a tal conclusión se basa únicamente en el momento del pago. Al respecto, no se puede perder de vista el hecho de que, aplicando una interpretación amplia de lo que se entiende por prestación de servicios, se puede concluir que la aprobación del CICA práctico es una prestación de servicios -en tanto implica que los asesores cumplan metas de primas de seguros para aprobar-. Sin embargo, es cierto que esta “prestación” fue realizada antes de tener un vínculo laboral con la empresa, y es por este motivo que no se puede considerar que se trata de un concepto contraprestativo, porque no es un servicio prestado por un trabajador.

Habiendo descartado que el Bono de Ascenso sea contraprestativo, queda claro que no se tratará de un concepto remunerativo y deberá ser excluido de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en Salud. Sin perjuicio de ello, se debe dejar en claro que -como se señaló anteriormente- no tiene carácter periódico, sino ocasional, toda vez que se entrega una sola vez. Asimismo, también califica como liberalidad, ya que no se trata de una obligación asumida por el empleador, sino de una entrega voluntaria.

Esto último no enerva el hecho de que haya existido una prestación por parte de los asesores a favor de la empresa, antes de obtener la condición de trabajadores, toda vez que de la RTF bajo análisis y de la documentación que forma parte del expediente que se cita en la misma, no se aprecia que la entrega del Bono sea una obligación asumida con motivo de la inscripción en el CICA y mucho menos con motivo del inicio de la relación laboral. Esto tampoco se ve afectado por el hecho de que el Bono se encuentre contemplado en el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas, por los mismos motivos que se señalaron al analizar la naturaleza remunerativa de la Gratificación Extraordinaria por Inicio.

## B) Bono CICA

A partir de la documentación obrante en el expediente, se señala en la RTF bajo análisis que el Bono CICA es un beneficio que, de manera similar a la Gratificación Extraordinaria por Inicio y Bono de Productividad Inicial, se paga

a los trabajadores que ingresaron a trabajar a la empresa al término de su primer mes de labores. En efecto, según el documento denominado “Manual de Comisiones y Bonos Canal Worksite Marketing” de enero de 2010, este bono se entregaba a los postulantes a los cargos de asesores, gerentes de unidad, gerentes de agencia, ejecutivos de servicio y gerentes de servicio; siempre y cuando hayan ingresado a laborar en la empresa luego de haber aprobado el CICA. Además, se señala que este bono equivale al 50% de la RMV y se paga solo una vez por haber concluido el referido curso.

Así, a diferencia de la Gratificación Extraordinaria por Inicio, esta no solo fue entregada a los asesores de seguros que ingresaron a trabajar a la empresa luego de aprobar el CICA, sino también a ciertos gerentes y ejecutivos. Asimismo, no se precisa que corresponda solo por la aprobación del CICA teórico o CICA práctico, como sí sucede tratándose del Bono de Productividad Inicial.

En ese sentido, una vez más corresponde aplicar los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal en la RTF N°18554-1-2011 a fin de determinar si este concepto califica como una gratificación extraordinaria carente de carácter remunerativo.

En este caso puntual, más allá del cargo de los trabajadores a los cuales les resulta aplicable este beneficio, no se aprecia mayor diferencia entre el Bono CICA y la Gratificación Extraordinaria de Inicio, por lo cual corresponde remitirse a los argumentos señalados en el numeral V.III.II del presente informe, a fin de sustentar el hecho de que este Bono no tiene carácter remunerativo, por lo que debe ser excluido de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

#### C) Bono de Ascenso

En la RTF bajo análisis se señala que, según el documento denominado “Manual de Incentivo de la Fuerza de Ventas” ofrecido por la recurrente durante la etapa de fiscalización, el Bono de Ascenso a Gerente de Agencia tiene por objetivo

reconocer la carrera del gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente de agencia, una sola vez, al momento de ascenso, por el monto de US\$1,500<sup>12</sup>.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal sostiene, una vez más, que este bono califica como una gratificación extraordinaria, de conformidad con el inciso a) del artículo 19° de la LCTS, toda vez que se cumplen con los requisitos de no ser directamente contraprestativo, ya que está vinculado a la carrera y ascenso que lograron los gerentes de unidad; es otorgado libremente, según se aprecia del referido manual, no existiendo obligación de otorgar el bono; y, finalmente, es ocasional, ya que se entrega con motivo del ascenso, siendo pagado en el primer mes en el que el gerente ejerce su nuevo cargo.

Sin embargo, es importante caer en cuenta que este bono -a diferencia de los anteriormente analizados- no guarda relación con la aprobación del CICA, el cual, además, era llevado a cabo antes de que exista la relación laboral con la empresa recurrente. El bono de ascenso se entrega con motivo del nuevo cargo de los gerentes de unidad, en reconocimiento de la carrera. Es precisamente por este motivo que no se puede concluir, como lo hace el Tribunal Fiscal, que no exista un elemento contraprestativo.

En efecto, para lograr el ascenso los trabajadores han tenido que cumplir ciertas metas u objetivos, así como pasar ciertas evaluaciones, las cuales toman como referencia la forma en la que el trabajador ha venido cumpliendo con sus labores. A mayor abundamiento, se tiene que el Reglamento de la Ley N°30709, que prohíbe la discriminación remunerativa entre varones y mujeres, da una definición de ascenso laboral, calificándola en su artículo 2° como una facultad inherente al empleador que la ejerce considerando criterios objetivos y razonables.

Siendo así, y más aún si se considera que la propia recurrente admite que el ascenso es un reconocimiento a la carrera del trabajador, se entiende que existe

---

<sup>12</sup> Asimismo, se reconoce un bono adicional, denominado Bono de Desarrollo para el Gerente de Agencia, el cual tiene la misma finalidad que el Bono de Ascenso a Gerente de Agencia y consiste en la entrega de un primer bono de US\$750 durante el primer mes como gerente y un segundo de US\$750 durante su décimo tercer mes en el cargo. El Tribunal Fiscal no emite pronunciamiento respecto de este concepto, por lo que se entiende que el mismo no fue materia de controversia en la RTF bajo análisis.

una correlación entre el beneficio otorgado y la prestación de servicios por parte del trabajador. Evidentemente, un trabajador es ascendido en virtud de las labores desempeñadas o por el hecho de haber prestado labores durante un periodo de tiempo determinado. Puede haber muchos criterios y eso, ciertamente, dependerá de cada empresa. No obstante, el común denominador es que el ascenso guarda relación con la prestación de servicios, por lo que no se puede negar que el bono entregado con motivo de este acontecimiento tiene naturaleza contraprestativa. En ese sentido, debe ser considerado como un concepto remunerativo y, por tanto, debe incluirse dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

#### **V.III.IV. PAU 2 Y PAU 3**

Respecto de este reparo, resulta necesario, en primer lugar, identificar las características de estos beneficios, para luego determinar si califican como un mecanismo de compensación a los trabajadores mediante la entrega de acciones y establecer el tratamiento tributario que les correspondería.

##### **A) PAU 2:**

En la RTF bajo análisis, a partir del documento denominado “Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs)”, el Tribunal Fiscal hace un recuento de las características de la PAU 2 (Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de Acciones o Plan SAR), las cuales se detallan a continuación:

##### **i) Finalidad**

Tiene por propósito fidelizar, incentivar y premiar a aquellos ejecutivos de las empresas subsidiarias del grupo económico al que pertenece la recurrente, que con su esfuerzo y contribución a la corporación posibilitan la obtención de las metas y objetivos globales que se fijan cada año para el grupo y la respectiva empresa en la que laboran, asegurando y garantizando el crecimiento sostenido y su rentabilidad. Además, tiene como objetivo procurar que los ejecutivos

participantes en él, mediante el otorgamiento de derechos y la percepción de los beneficios que ellos otorgan, desarrollen lazos de vinculación con la empresa, preocupándose permanentemente por incrementar sus negocios y utilidades.

ii) **Beneficiarios**

Son elegibles para participar en el Plan SAR, como beneficiarios, los ejecutivos de la empresa ubicados en puestos de gerencia clasificados en “Grado Hay” 18 hasta 29 y que a criterio de la Gerencia General y el Directorio del grupo tienen un rol estratégico, además de una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades del grupo y la empresa en la que laboran, en razón de las responsabilidades que ejercen y su contribución a la corporación.

iii) **Naturaleza**

Es una participación adicional en las utilidades, que la Gerencia General se obligó a otorgar entre los años 1999 y 2008.

Supone el beneficio de recibir en efectivo la diferencia entre el precio de cierre de la acción de la matriz en la Bolsa de Valores de Nueva York, vigente a la fecha en que se ejecutan los beneficios de los derechos y el valor por acción fijado y ajustado conforme el Plan SAR por el número de acciones por las que se concedió el derecho.

La condición mínima en todos los casos para entregar la PAU 2 es que existan utilidades por repartir en la oportunidad que corresponda.

iv) **Disponibilidad**

Los derechos son de disponibilidad restringida y se hacen disponibles en proporciones de 25% anual en un periodo de cuatro años. El beneficiario del Plan SAR podrá ejercer los derechos que le hubieren

sido otorgados a razón de 25% anual desde el año en que le son otorgados hasta agotar los mismos, en los años subsiguientes hasta el término de 8 años de vigencia de los mismos, siendo acumulativa la posibilidad de ejercer los derechos devengados que le hubieren sido otorgados en diferentes años. Para ejercer los derechos (“*vested*”) cuando así correspondiere, el beneficiario deberá presentar una solicitud en el Formato de Ejercicio de Derechos bajo el Plan SAR.

B) PAU 3:

Del mismo modo, en las “Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs)” también se detallan las características de la PAU 3 (o Plan de Acciones), recogidas por el Tribunal Fiscal en la RTF bajo análisis, las cuales se detallan a continuación:

i) Finalidad

Se trata de un mecanismo de retención de determinados ejecutivos en el largo plazo. Tiene como objetivo procurar que los participantes del Plan, mediante el otorgamiento de acciones representativas del capital de la matriz desarrollen un sentimiento de propiedad en la corporación, preocupándose por incrementar sus negocios y utilidades.

ii) Beneficiarios

Son elegibles para participar en el Plan de Acciones, como beneficiarios, todos aquellos ejecutivos claves de la organización, ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales, clasificados en los “Grado Hay” 18 al 29 de la empresa, que teniendo por lo menos un año de servicio, a criterio de la Gerencia General en coordinación con el Directorio, tienen una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades de la corporación, en razón de las responsabilidades que ejercen, así como en relación con la

evaluación de talento que haya hecho la Gerencia General sobre dicha persona.

iii) Naturaleza

Es una participación adicional en las utilidades que, a partir del año 2009, la Gerencia General se obliga a otorgar a determinados ejecutivos de la organización, cuyo importe es destinado a comprar por cuenta del ejecutivo un paquete de acciones “BAP”.

El valor del PAU 3 se determina multiplicando el sueldo mensual por el factor nivel de responsabilidad por el factor de evaluación de talento. Para determinar el monto total, la Gerencia General determinará el porcentaje de las utilidades netas de la empresa que serán destinados a cubrir conjuntamente los programas PAU 3 y PAU 4, pero observándose que el conjunto de las empresas del grupo no podrá repartir más del 3.5% de las utilidades netas de dicho grupo entre ambos programas.

iv) Disponibilidad

Las acciones recibidas serán de libre disposición del beneficiario solamente en una porción equivalente a un tercio de las mismas, en el aniversario de la fecha de la entrega de las acciones en cada uno de los tres años calendarios siguientes. En tanto no transcurran los plazos antes indicados, las acciones quedarán en custodia, afectadas en garantía mobiliaria a favor de la empresa que otorgó el beneficio garantizando el fiel cumplimiento de las obligaciones a cargo del beneficiario que el Plan de Acciones establece.

Ahora bien, habiendo establecido las principales características de la PAU 2 y PAU 3, corresponde analizar si estos beneficios pueden ser considerados como mecanismos de compensación a los trabajadores mediante la entrega de acciones. Como se señaló en la introducción del presente informe, la legislación nacional no

ha regulado estas figuras, por lo que resulta necesario recurrir a la doctrina para definir las.

Uno de estos mecanismos – y el más difundido, además – son los planes de *stock options*. En la doctrina nacional, Ezeta (2010) los define como:

(...) la potestad que se le otorga a determinada persona, o grupo de personas, para que puedan adquirir acciones de una sociedad a cambio de una contraprestación económica (pudiendo ser esta determinada o determinable) en el mismo momento en el cual la opción es otorgada.

Por su parte, Montestruque (2007) sostiene que una opción sobre acciones es:

(...) un contrato formalizado entre dos partes, por el que se otorga a una de ellas, a cambio de la entrega a la otra de una contraprestación económica denominada prima, el derecho a comprar o vender una acción en un determinado momento o período de tiempo al precio fijado previamente entre ellas, el cual recibe la denominación de “precio de ejercicio”.

De esta manera, si llegado el momento de ejercicio del derecho, el precio de mercado de la acción sobre la que se posee la opción de compra es superior al precio que estipuló esta, convendrá ejercitar la misma, y no lo contrario.

(...)

Teniendo en cuenta este esquema básico, cabe referirnos a las opciones de compra dentro de un programa retributivo o de incentivos de la empresa para con sus trabajadores. Así, el mismo consiste en la entrega de opciones de compra cuyo subyacente lo componen las acciones de la propia entidad o alguna con la que esté vinculada.

De esta manera, se debe entender que las *stock options* son contratos mediante los cuales una de las partes le otorga a la otra, a cambio de una contraprestación, un derecho de opción referido a la adquisición de cierta cantidad de acciones a un precio preferencial, por un periodo de tiempo determinado. En virtud de este contrato, la parte que tiene la opción puede decidir si ejercerla o no, dentro del plazo

establecido, según su propio interés. Así, por ejemplo, si el valor de la acción en el mercado baja, siendo inferior al valor pactado en la opción, lo más probable es que el titular del derecho de opción no la ejerza, toda vez que estará pagando un precio mayor al valor de mercado de la acción en ese momento. Por el contrario, si el valor de la acción aumenta, el titular del derecho de opción podrá adquirir las acciones pagando un valor menor al de mercado, viéndose beneficiado.

Además, como ya se ha señalado anteriormente en el presente informe, esta figura ha sido importada por el derecho laboral como un mecanismo de compensación e incentivo de los trabajadores. Así, al brindarle a los trabajadores la posibilidad de convertirse en accionistas de la empresa, se fortalecerá el vínculo con la compañía y habrá un mayor estímulo para la realización de las labores de manera óptima, toda vez que un mejor desempeño de los trabajadores generará mejores rendimientos económicos, los cuales también beneficiarán a estos en su condición de accionistas, de ejercer el derecho de opción.

Evidentemente, resulta importante señalar que al aplicarse en el ámbito laboral, los planes de *stock options* pueden encontrarse sujetos a ciertos cambios. Así, por ejemplo, gozar del derecho de opción no necesariamente implicará un desembolso de dinero por parte del trabajador, sino que podrá ser entregado por el empleador, ya sea a título de liberalidad o como contraprestación por los servicios prestados – como, por ejemplo, por el hecho de cumplirse determinadas metas u objetivos.

Por otro lado, las acciones que son objeto del derecho de opción no necesariamente tienen que ser de la entidad empleadora, sino que puede ser de alguna otra empresa del grupo empresarial, de corresponder. En estos casos, el efecto buscado por el empleador no cambia, toda vez que a mejor desempeño de la empresa, mejor desempeño del grupo. Tan es así que, en muchos casos, la entrega de *stock options* es una política transversal a todas las empresas del grupo, incentivada por la propia empresa matriz.

Ahora bien, también es posible que se pacten ciertas condiciones respecto del ejercicio del derecho de opción. Como ya se ha señalado, las *stock options* son usadas en el ámbito laboral como un mecanismo para incentivar a los trabajadores; pero también pueden servir como mecanismo de retención. Así, por ejemplo, podría

pactarse que la opción solo podrá ejercerse siempre y cuando el beneficiado siga laborando para la empresa; por lo que, de culminar el vínculo laboral antes del ejercicio de la acción, esta se perdería. De esta manera, se busca incentivar al trabajador a mantenerse en la empresa, por lo menos por el periodo por el que se mantenga vigente el derecho de opción.

En esta misma línea, también es posible pactar que, una vez ejercida la opción, el empleador tendrá un derecho de recompra el cual podrá ejercerse en caso concluya el vínculo laboral. Otras limitaciones relacionadas a la transferencia de las acciones o a los derechos que están otorgan al beneficiario también puede ser pactadas.

Como es de verse, las *stock options* son mecanismos muy versátiles, que pueden ser adaptados por cada empresa según sus necesidades. Sin embargo, existen condiciones esenciales que deben cumplirse para poder afirmar que se está ante este tipo de acuerdos, como lo son: i) el otorgamiento de un derecho de opción, ii) el derecho de opción permite la adquisición de acciones y iii) el precio de adquisición de la acción es un valor preferencial, inferior al valor de mercado.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N°11284-8-2015, refiriéndose a un plan de *stock options* en particular, que este mecanismo

(...) consistió en proporcionar a los trabajadores de la recurrente opciones de compra de acciones de la casa matriz por un plazo y a un precio determinado, que generalmente era inferior al valor de mercado de las acciones en la fecha del ejercicio de la opción, luego de cumplir un determinado periodo de maduración, asumiendo la recurrente el pago del monto que faltase para completar la adquisición de las aludidas acciones al momento de que los trabajadores ejercieran la aludida acción. Asimismo, se observa que la recurrente acordó, contractualmente, que los trabajadores con opción de acciones que salían de la empresa podían mantenerlas y ejercerlas durante el periodo de vida de la opción o dentro de los cinco años posteriores a su fecha de separación.

Que [en] tal sentido, se tiene que el referido mecanismo fue implementado dentro de un programa de incentivos por parte de la recurrente con sus trabajadores, ya que además de retener al trabajador buscaba incluirlo en la gestión y dirección

de la empresa con la finalidad de generar mayores ingresos y compromiso por parte de aquel, por lo que resulta evidente que el beneficio que este obtendría (diferencia entre lo que desembolsan efectivamente y el valor de mercado de las acciones en la fecha de ejercicio de la opción) se originaba en la relación laboral; es decir, correspondía a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como una contraprestación por los servicios prestados por él, adicional a la remuneración propiamente pactada.

Esta RTF resulta especialmente ilustrativa toda vez que describe una *stock option* tradicional, mostrándose claramente que el beneficio consistió en la entrega a los trabajadores de una opción a un precio inferior al de valor de mercado para la adquisición de acciones de la matriz. En este caso en particular, además, se pactó que la empleadora asumiría la diferencia entre el valor de mercado de las acciones y el precio pactado con el trabajador para el ejercicio de la opción. Del mismo modo, en este caso se acordó que la opción podría ser ejercida por el trabajador incluso luego de haber culminado el vínculo laboral.

Ahora bien, volviendo sobre la PAU 2 y PAU 3, corresponde determinar si estos beneficios entregados por la recurrente pueden ser considerados como *stock options*. Nótese que en la RTF N° 11284-8-2015, el Tribunal Fiscal señaló que esta modalidad de incentivo a los trabajadores, si bien para efectos del Impuesto a la Renta, tiene carácter contraprestativo, toda vez que se encuentra relacionado con los servicios prestados por el trabajador, siendo esta una retribución adicional a la remuneración propiamente pactada.

Respecto de la PAU 2, se señaló anteriormente que se trata de un beneficio en virtud del cual a ciertos trabajadores, al cumplir un rol estratégico y tener incidencia en el cumplimiento de objetivos y obtención de utilidades de la empresa, se les asigna un determinado número de acciones – que no son de su propiedad, sino que se trata de una asignación simbólica, únicamente para efectos del cálculo del beneficio – a un valor determinado. De esta manera, cada año, por un periodo de cuatro años, el trabajador recibirá en efectivo, respecto del 25% del total de acciones asignadas, la diferencia entre el valor determinado por acción y el precio de cierre de la acción en la Bolsa de Valores de Nueva York.

Como se puede apreciar, este beneficio no implica la entrega de una opción al trabajador que de ser ejercida lo vaya a convertir en accionista de la empresa. Se trata, pues, de un *stock appreciation right* o derecho de apreciación sobre acciones. Al respecto, John Cannon y Mark Kessel (2013) definen este beneficio de la siguiente manera:

A contractual right granted to an employee entitling the recipient to receive (either in cash or stock) the positive difference (if any) between the value of stock at the time of grant and the value at the time of exercise, typically subject to a vesting schedule whereby the SAR is not exercisable—and may be forfeited upon termination of employment—until it vests. An SAR is effectively the economic equivalent of a stock option, but it does not require the payment of an exercise price; instead, the analog of the exercise price is simply deducted from the value of the shares at the time of exercise of the SAR to determine the amount payable.

Por tanto, se debe concluir que la PAU 2 no es, propiamente, un mecanismo de compensación a los trabajadores mediante la entrega de acciones. Si bien es cierto que se trata de una *stock appreciation right*, en este caso la diferencia entre el valor pactado por las acciones inicialmente y el valor de mercado de las mismas al momento de hacerse efectivo el beneficio es pagada en efectivo y no mediante la entrega de acciones que equivalgan al valor de dicha diferencia. Así pues, existen dos modalidades de *stock appreciation rights*: aquellas en las que el beneficio se paga en efectivo y aquellas en las se paga mediante la entrega de acciones cuyo valor equivale a la diferencia entre el valor pactado inicialmente y el valor de mercado al momento de hacerse efectivo el beneficio. Por tanto, solo en el segundo caso se tratará a las *stock appreciation rights* como un mecanismo de compensación a los trabajadores mediante la entrega de acciones.

Por su parte, la PAU 3 consiste en la compra, por parte del empleador, de un paquete de acciones de la matriz del grupo; siendo que el monto desembolsado por el empleador se calcula multiplicando el sueldo mensual del trabajador por el factor nivel de responsabilidad por el factor de evaluación de talento (criterios determinados previa evaluación de la Gerencia General). Una vez adquiridas las acciones, estas son puestas a disposición del trabajador en una proporción de un

tercio cada año, por un plazo de 3 años. De esta manera, cada año, el trabajador podrá disponer libremente de un tercio del total de acciones adquiridas por el empleador, gozando de todos los atributos que conllevan la titularidad sobre las mismas.

Nuevamente, en este caso el beneficio no consiste en el otorgamiento de un derecho de opción a favor del trabajador. No obstante, a diferencia de la PAU 2, en la PAU 3 el trabajador sí llega a ser titular de acciones, las cuales han sido adquiridas por el empleador. Por tanto, el beneficio de la PAU 3 no califica como un plan de *stock options*, y tampoco puede ser considerado como un *stock appreciation right* toda vez que no se recibe la diferencia entre el valor pactado por las acciones y el valor de mercado al momento de ejercerse el beneficio. Se trata pues, de una entrega de acciones asumida económicamente por el empleador, dentro del marco de una relación laboral.

Ahora bien, en la RTF N°11284-8-2015 el Tribunal Fiscal concluyó que los gastos por la compra de acciones que serían entregadas a los trabajadores en el marco de un plan de *stock options* corresponden a pagos en especie entregados como retribución por servicios personales, los cuales son de libre disposición y aumentan el patrimonio del trabajador. Por tanto, al tener naturaleza remunerativa, cumplen con el principio de causalidad y califican como gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría en virtud del inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>13</sup>, al ser una renta de quinta categoría para el perceptor.

A partir de este criterio, se debería concluir que tanto la PAU 2 como la PAU 3 deberían tener naturaleza remunerativa, ya que, más allá de no calificar como mecanismos de compensación a trabajadores mediante la entrega de acciones – como el caso particular analizado en la RTF N°11284-8-2015 – sí retribuyen la prestación de servicios personales llevados a cabo por el trabajador. Como se ha señalado, ambos beneficios son entregados al personal ubicados en determinados puestos de gerencia que tengan un rol estratégico además de una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades, considerándose para efectos de la cuantificación del beneficio criterios establecidos por la Gerencia

---

<sup>13</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N°179-2004-EF.

General de la compañía, basados exclusivamente en el desempeño de las labores del trabajador. No se trata, pues, de una liberalidad por parte del empleador, sino de una retribución por el cumplimiento de metas y objetivos y por haber contribuido de manera decisiva y directa en la obtención de resultados. Sin embargo, en la RTF materia de este informe, el Tribunal Fiscal no comparte esta posición.

En efecto, en la RTF N°11284-8-2015 la controversia respecto a las *stock options* gira en torno a si el desembolso efectuado por el empleador para la adquisición de las acciones que serán materia del beneficio – toda vez que no eran acciones de propia emisión, sino de otra empresa del grupo empresarial al que pertenecía – resultan deducibles para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría, concluyéndose que sí son causales y, por lo tanto, deducibles al tener naturaleza remunerativa y calificar como rentas de quinta categoría del trabajador. Respecto a la naturaleza contributiva, el Tribunal Fiscal sostiene lo siguiente, en virtud del criterio establecido en la RTF N°07719-4-2005 y otras:

(...) que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como se aprecia de este criterio – recurrente en la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal – para efectos del impuesto a la renta se asume una definición amplia del concepto de remuneración, el cual no se limita a la establecida por la legislación laboral, en los artículos 6° y 7° de la LPCL y 19° y 20° de la LCTS. Esto pues, evidencia una diferencia con el concepto de remuneración aplicable para efectos de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, el cual sí se restringe a la definición dada por las citadas normas laborales, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 6° de la Ley N°26790.

¿Cuáles son los efectos prácticos de esta diferenciación? En primer lugar, complejiza el sistema tributario, ya que genera dudas respecto del concepto de remuneración que debe ser empleado, el cual, de por sí, ni siquiera es pacífico en el ámbito laboral. Así, por ejemplo, autores como Jaime Toyama (2005), al interpretar el artículo 6° de la LPCL que define la remuneración como “el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios”, considera que la ley establece una “presunción *iuris tantum* sobre todos los conceptos e ingresos que percibe el trabajador, ya sea en dinero o en especie”. Por lo tanto, todo concepto recibido por el trabajador sea que se encuentre vinculado a la prestación de servicios de manera directa o, incluso, indirecta, cuando el pago no exija una prestación efectiva de servicios, calificaría como remuneración. Por el contrario, Elmer Arce (2008) sostiene que “Sólo la prestación de servicios del trabajador genera la correlativa prestación por parte del empleador de pagar una remuneración. Por el contrario, si no hay prestación de servicios, no se puede exigir su pago”.

Al margen de esta discusión propia del ámbito laboral, para el derecho tributario el concepto de remuneración, en lo que se refiere al impuesto a la renta, se identifica más con la definición dada por Toyama; es decir, una concepción amplia y no limitada exclusivamente a la relación directa con la prestación de servicios. Por el contrario, para las aportaciones al régimen contributivo a la seguridad social en salud, el concepto de remuneración se basa en las normas laborales, ciñéndose más una interpretación literal en los términos de Arce en virtud de la cual solo se consideran aquellos pagos derivados de la prestación de servicios del trabajador. Por lo tanto, no se puede afirmar que exista uniformidad en las normas tributarias respecto del concepto de remuneración, aplicándose nociones sustancialmente distintas según el tributo.

Un segundo problema que se deriva de esta situación es que interpretar el concepto de remuneración de manera restrictiva permite que sea fácil manipular el beneficio entregado por el empleador a fin de que este no sea considerado como tal, más aún si se tiene en cuenta que el artículo 19° de la LCTS establece una lista taxativa de conceptos que no califican como remuneración para efectos laborales, dentro de los cuales se encuentran, por ejemplo, las gratificaciones extraordinarias y la

participación de los trabajadores en utilidades de la empresa. Sobre este artículo, Arce señala lo siguiente:

En este listado de exclusiones taxativas, donde algunas percepciones se entregan a efectos de promover un mayor bienestar para el trabajador y su familia (concepto de beneficio social) y otras se entregan por razones ajenas a la prestación de servicios (vg. bonificación por cierre de pliego o participación en las utilidades), el hilo conductor común es su naturaleza *acontraprestativa*. Ello implica que no podrán considerarse percepciones remunerativas, salvo que una norma con rango de ley señale lo contrario.

Resulta coherente, pues, que, si para efectos laborales se considera como remunerativo el íntegro de lo que recibe el trabajador por la prestación personal de servicios, se considere como no remunerativos aquellos conceptos *acontraprestativos*, es decir, que no se relacionan con la prestación de servicios, como lo son aquellos listados en el artículo 19° de la LCTS. No obstante, esta norma no ha previsto la posibilidad de que la entrega al trabajador de ciertos conceptos incluidos en esta lista sí podrían obedecer a una lógica *contraprestativa*, como sucede con la participación en utilidades. Y es precisamente este el problema respecto de la PAU 2 y PAU 3.

Como ya se ha señalado, estas son entregadas sobre la base de los servicios prestados por el trabajador, como retribución por el cumplimiento de metas y objetivos; es decir, tienen naturaleza remunerativa. Sin embargo, en la RTF materia del presente informe, el Tribunal Fiscal las excluye de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud por tratarse de beneficios pagados con cargo a las utilidades de la empresa, con lo cual se encontrarían dentro del supuesto del inciso b) del artículo 19° de la LCTS, no calificando como conceptos remunerativos. Así, respecto de la PAU 2, la condición mínima para su entrega es que existan utilidades por repartir en la oportunidad que corresponda; mientras que para la PAU 3, los fondos para financiar el beneficio se obtienen de un porcentaje de las utilidades netas de la empresa, las que no deben exceder de más del 3.5% de las utilidades netas del grupo.

A mayor abundamiento, nótese que el derecho de los trabajadores a la participación de las utilidades de la empresa se encuentra reconocido en el artículo 29° de la Constitución, y tiene como antecedentes los artículos 45° de la Constitución de 1933 y 56° de la Constitución de 1979. Por su parte, la LCTS, aprobada mediante Decreto Legislativo N°650, fue publicada el 24 de julio de 1991, y desde esa fecha siempre ha considerado a la participación de utilidades como un concepto no remunerativo. Esto se entiende a partir del hecho de que este derecho lo tienen los trabajadores por mandato legal – en el Decreto Legislativo N°677 –y constitucional, no encontrándose asociado a una prestación efectiva de servicios personales. Por tanto, existe la posibilidad que el legislador, al incluir a la participación de utilidades en la lista del artículo 19° de la LCTS, no previó situaciones en las que pueden entregarse utilidades como consecuencia de una prestación efectiva de servicios personales y que, por consiguiente, tendrían naturaleza contraprestativa y remunerativa, como sucede en las PAU 2 y PAU 3 analizadas en el presente caso.

Así pues, el inciso b) del artículo 19° de la LCTS se refiere a “cualquier forma de participación en utilidades de la empresa”; sin embargo, no se cae en cuenta que no toda participación en utilidades es acontraprestativa. Según Arce (2008), estas pueden ser consideradas como beneficios sociales, en la medida que es una percepción otorgada al trabajador por ley; pero también puede ser entregada por voluntad unilateral del empleador, y es en este último supuesto en el que el empleador puede disponer que la participación sea entregada en la medida que se cumplan ciertas condiciones relacionadas directamente a la prestación efectiva de servicios personales.

Tal como sucede respecto de la PAU 2 y PAU 3, excluir toda participación en utilidades como concepto remunerativo abre la puerta para que toda entrega efectuada por el empleador que sea pagada con cargo a las utilidades de la empresa, aun cuando se encuentre relacionado a la prestación efectiva de servicios personales, sea considerada como un concepto no remunerativo en virtud del inciso b) del artículo 19° de la LCTS y, por lo tanto, sea excluida de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud. Debe tenerse en cuenta que el aprovechamiento de este defecto en la legislación puede ser aprovechado indebidamente por las empresas, incurriendo así en actos

elusivos<sup>14</sup> que afectarían directamente al sistema de salud, en la medida que el ESSALUD se financia únicamente a través de esta contribución.

Por lo tanto, en la RTF bajo análisis, mediante una interpretación literal de la legislación laboral se puede concluir que la PAU 2 y PAU 3 no califican como conceptos remunerativos, toda vez que son pagadas con cargo a las utilidades de la empresa y, por tanto, no deben ser consideradas dentro de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo a la seguridad social en salud. Sin embargo, es cierto también la participación en utilidades puede encontrarse relacionada a la prestación efectiva de servicios personales – como la PAU 2 y PAU 3 –, por lo que, en estos casos, sí tienen naturaleza remunerativa y resultaría coherente con el ordenamiento laboral y tributario que formen parte de la base imponible del tributo analizado.



---

<sup>14</sup> Cabe precisar que, en la Resolución aprobada en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en el año 2009, se definió lo siguiente: “La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”.

## VI. CONCLUSIONES:

A continuación, se presentan las conclusiones del presente informe, a partir del análisis efectuado en los puntos anteriores:

1. En la actualidad, existen muchos mecanismos que permiten a los empleadores incentivar a sus trabajadores, habiéndose desarrollado, principalmente en los últimos años, aquellos que implican la entrega de acciones de la entidad empleadora o de alguna otra empresa del grupo empresarial. Ejemplos de estos mecanismos son los planes de *stock options* o *stock appreciation rights*. Pese a su creciente desarrollo, la legislación nacional no ha regulado ni en el ámbito tributario ni laboral estas figuras, lo cual dificulta la determinación de las implicancias legales y, específicamente, tributarias que estas conllevan.
2. El concepto de remuneración en el ámbito tributario será diferente según se analice su aplicación para efectos del impuesto a la renta o para las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud. Así, mientras que en el primer caso se asume una definición amplia, que incluye tanto a los importes vinculados de manera directa como indirecta a la prestación de servicios personales por el trabajador, en el segundo caso, en aplicación estricta de las normas laborales, solo se considera remuneración a aquellos conceptos que tienen una vinculación directa a los servicios prestados.
3. Al aplicarse una definición restrictiva del concepto de remuneración para efectos de la determinación de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud, basta con que algún concepto pagado por el empleador se encuentre dentro de la lista taxativa del artículo 19° de la LCTS para ser excluido. Esta lista se compone por supuestos bastante

específicos, los cuales se caracterizan por no guardar relación con la prestación directa de servicios personales por parte del trabajador.

4. Tratándose de la participación en utilidades, reconocida en el inciso b) del artículo 19° de la LCTS, existen casos en los cuales puede ser considerada como un beneficio social al tratarse de una obligación del empleador establecida por mandato constitucional y legal. Sin embargo, existen casos – como la PAU 2 y PAU 3 analizadas en la RTF objeto del presente informe – en los cuales la participación en utilidades puede ser entregada por el empleador como una retribución como resultado de la prestación efectiva de servicios personales por parte del trabajador. Así, al no distinguir la norma entre los distintos tipos de participación en utilidades que pueden existir, puede darse el caso de que conceptos remunerativos no sean considerados como tales por el solo hecho de ser pagados con cargo a las utilidades del empleador.
5. La falta de regulación respecto de los incentivos entregados por los empleadores mediante la entrega de acciones a los trabajadores permite que se saque provecho indebido de la legislación vigente, la cual no ha previsto una regulación específica para estos mecanismos. Así pues, si bien pueden cumplir con todas las características propias de un concepto remunerativo, resulta posible también eludir el nacimiento de la obligación tributaria referida a las aportaciones al régimen contributivo a la seguridad social en salud de ser asumidas por el empleador con cargo a las utilidades, afectando así el financiamiento de los servicios de salud prestados por ESSALUD.

## VII. RECOMENDACIONES:

A partir de lo desarrollado en el presente informe jurídico, a continuación se formulan recomendaciones a fin de dar solución a los problemas identificados:

1. Regulación de los regímenes de incentivos laborales mediante la entrega de acciones para efectos tributarios:

Como se ha desarrollado en los puntos anteriores, la entrega de acciones a los trabajadores en el marco de una relación laboral reviste una serie de complejidades. Por ejemplo, respecto de las *stock options*, existe un primer momento en el cual se otorga un derecho de opción al trabajador. De ser este ejercido, el empleador deberá transferir la propiedad de un número de acciones, las cuales serán de propia emisión o de otra empresa, siendo que en este último caso deberá adquirirlas. Finalmente, las acciones serán de libre disposición del trabajador.

En este contexto, resulta necesario dejar en claro cuáles son los efectos tributarios de cada uno de estos pasos. Por ejemplo, para efectos del impuesto a la renta, se puede discutir si el trabajador obtiene una renta al momento de otorgarse la opción, al momento de ejercerse o al momento en el que el se dispone de las acciones. Del mismo modo, si los gastos incurridos por el empleador son causales o no y, por tanto, deducibles. Llama la atención, por ejemplo, la Ley del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en España, en virtud de la cual se dispuso la exoneración de los rendimientos de trabajo en especie derivados de la entrega gratuita o por precio inferior al normal de acciones de la entidad empleadora o alguna otra empresa del grupo económico. Así pues, la posibilidad de una regulación específica sobre este tema abriría la posibilidad de

discutir si, efectivamente, estos conceptos deben ser gravado o si se justifica brindar una exoneración.

A su vez, una norma sobre la materia permitiría corregir algunos aspectos sobre los cuales no hay certeza bajo la legislación actual, como aquellos aspectos relacionados a las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud. Así por ejemplo, la ley podría establecer si los incentivos mediante la entrega de acciones tienen condición remunerativa o no. Sin embargo, y para no confundir el concepto de remuneración para el impuesto a la renta y el de esta contribución, resulta necesario también unificar este concepto para el ámbito tributario, según se desarrolla a continuación.

## 2. Unificación del concepto de remuneración en el ámbito tributario:

Hoy en día existe un concepto de remuneración amplio para efectos del impuesto a la renta, el cual considera todos los pagos recibidos por el trabajador, ya sea que se encuentren vinculados de manera directa o indirecta con la prestación efectiva de servicios personales por parte del trabajador. Esta definición no se condice con la que se considera para el derecho laboral y que es tomada para la determinación de la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud.

El derecho tributario se caracteriza por ser transversal a las demás ramas del derecho. Para un adecuado entendimiento de los conceptos gravados, es necesario comprender instituciones de otras áreas, como la societaria o la laboral. Esto, de por sí, complejiza el análisis tributario, ya que no siempre estas instituciones tienen una definición pacífica. En algunos casos el derecho tributario da una definición propia, pero en otros no. En el caso específico de la remuneración, existe una definición propia, pero esta solo resulta aplicable para uno de los tributos – el impuesto a la renta. Para otros tributos, la definición a ser considerada es la que da el derecho laboral.

De esta manera, resultaría complicado pretender que se regule de manera específica e integral los incentivos laborales mediante la entrega de acciones al

trabajador, cuando los tributos que gravan estos conceptos utilizan un mismo término que debe ser interpretado de manera distinta para cada caso. Ya de por sí, mucho se ha discutido a nivel del Tribunal Fiscal cuál es el concepto de remuneración, tanto para el impuesto a la renta como para otros tributos. Por tanto, uniformizar el concepto, por lo menos a nivel tributario, permitiría simplificar el sistema y una reducción de costos en la determinación de las obligaciones tributarias de las entidades empleadoras.

3. Precisiones a la base imponible de las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud:

Uno de los principales aspectos que salta a la vista al repasar las normas que regulan las aportaciones al régimen contributivo de la seguridad social en salud es la antigüedad de las mismas. La Ley N°26790 fue publicada en el mes de mayo de 1997 y, al describir la base imponible de la contribución, se remite a la LPCL y LCTS, ambas publicados en 1991 y sin modificaciones sustanciales sobre este aspecto desde su entrada en vigor.

Esta situación provoca que exista incertidumbre respecto de la composición de la base imponible de esta contribución, si se tiene en cuenta el avance de nuevo mecanismos retributivos como la entrega de acciones a través de planes de *stock options*, los cuales no han sido considerados. Como ya se ha desarrollado en el presente informe, la ambigüedad en el tratamiento de la participación de utilidades al no efectuarse una distinción entre aquellas que son contraprestativas y las que no para efectos laborales, provoca que conceptos que sí cumplen con todos los requisitos para ser considerados como remunerativos terminen siendo excluidos de la base imponible.

Frente a este escenario, sería importante que sea la propia norma tributaria – es decir, la Ley N°26790 – la que desarrolle de manera expresa y clara cuál es la base imponible de la contribución que regula, y no recurra a la remisión a normas laborales, cuya redacción no necesariamente obedece a la norma tributaria o, como ya se ha visto, emplea definiciones distintas a las empleadas para efectos tributarios respecto de determinados conceptos. No se debe perder de vista que

las aportaciones al régimen contributivo a la seguridad social en salud permiten financiar los servicios prestados por ESSALUD, entidad fundamental en el sistema de salud, por lo que resulta sumamente importante el financiamiento de esta entidad no se vea afectado por una menor recaudación como consecuencia de la falta de precisión normativa.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA:

### 1. Libros y artículos

Arce, E. (2008). *Derecho Individual del Trabajo en el Perú. Desafíos y deficiencias*. Lima: Palestra Editores.

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Báez, J. (2011). La participación de los trabajadores en la empresa. El caso de Irlanda. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 70, pp. 127- 148.

Barrutia I., Sánchez R., y Silva H. (2021). Consecuencias económicas y sociales de la inamovilidad humana bajo Covid – 19 caso de estudio Perú. *Lecturas De Economía*, 94, pp. 285-303.

Cannon, J. y Kessel, M. (2013). *Stock options and beyond. Nature biotechnonology*, 8, pp. 676-680.

Ezeta, J. (2010). Algunas consideraciones en torno al otorgamiento de stock options en el Perú. *Ius et Veritas*, 41, pp. 186-196.

González Rossi, A. (2008). La finalización del contrato de trabajo y las stock options, *Revista Argentina de Derecho Empresario*, 8, pp. 13-40.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Montestruque, K. (2007). Tratamiento de las stock options. *Revista de Derecho Análisis Tributario*, 236, pp. 29-32.

Ruiz de Castilla, F. (2009). Las clasificaciones de los tributos, impuestos, contribuciones y tasas. *La revista de la biblioteca*, 8, pp. 143-150.

Toyama, J. (2000). La calificación de los ingresos del trabajador. ¿Cuáles son los criterios que deben seguirse? *Ius et Veritas*, 20, pp. 396-412.

Toyama, J. (2005). *Instituciones del Derecho Laboral*. Lima: Gaceta Jurídica.

Zuzunaga, F. y Vega León, S. (2008). “No tiene color y tampoco es rojo”. Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo. *Themis*, 55, pp. 225-242.

## 2. Normas legales

1991	Decretos Legislativos N°650
1991	Decretos Legislativos N°728
1997	Ley N°26790
1998	Decreto Supremo N°001-98-TR
1999	Ley N°27056
2000	Decreto Supremo N°003-2000-EF
2013	Decreto Supremo N°133-2013-EF
2004	Decreto Supremo N°179-2004-EF
2017	Ley N°30709

## 3. Jurisprudencia nacional – Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF)

RTF N°00029-3-2003

RTF N°01014-3-2003

RTF N°03786-4-2007

RTF N°02675-5-2007

RTF N°18554-1-2011

RTF N°11284-8-2015

RTF N°05867-1-2019

RTF N°08143-4-2019





# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

EXPEDIENTES N° : 11414-2018 y 11421-2018  
INTERESADO :

ASUNTO : Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 12 de setiembre de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por

\_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ contra las Resoluciones de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de enero de 2018, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ giradas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 y 2010.

## CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 11414-2018 y 11421-2018, al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente señala que las resoluciones apeladas modificaron el fundamento de los reparos denominados "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" y "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", por lo que corresponde declarar la nulidad de dichas resoluciones en tales extremos, según lo dispuesto por los artículos 109 y 127 del Código Tributario, citando a tal efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12647-8-2010, 13131-8-2010, 6787-8-2011, 6469-8-2011, 483-8-2013, 5154-8-2013, 8865-10-2015 y 10949-8-2015, el acápite 54 del Glosario de Fallos aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 2010-06 y las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4289-2004-AA/TC, 2098-2010-PA/TC, 6260-2005-HC/TC y 5159-2011-AA/TC.

Que al respecto, sostiene que de las páginas 59 a 61 de las resoluciones de determinación emitidas por el año 2010, y páginas 54 a 56 de las resoluciones de determinación emitidas por el año 2009, se advierte que los aludidos reparos se sustentan principalmente en que la PAU 2 y PAU 3 se tratarían de conceptos remunerativos por tener carácter contraprestativo, al ser entregadas en el marco de una relación de trabajo y según el desempeño de los trabajadores; sin embargo, en instancia de reclamación se confirmaron los reparos por considerarse además que la PAU 2 y PAU 3 no constituyen una participación adicional o voluntaria en las utilidades al no haber sido otorgadas al total de los trabajadores, ni entregadas sobre renta imponible en contravención a lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892, y no haberse demostrado que la utilidad obtenida fuera una variable para la determinación de la PAU 2 y PAU 3, que su entrega fuera aprobada por los accionistas y que exista un registro contable de su provisión. Por consiguiente, precisa que no cabe duda que el motivo determinante de los reparos "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" y "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)" fue modificado mediante las resoluciones apeladas.

Que de otro lado, anota que el contenido del documento "Política de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs)" que rige para todas las empresas del Grupo Credicorp, es idéntico al que consta en fojas 343 a 345 del Expediente N° 11421-2018 y 1237 a 1239 del Expediente N° 11414-2018 bajo la denominación "Modalidades de la Participación Adicional en las Utilidades", por lo que no resulta procedente que la Administración cuestione su presentación con motivo de la interposición de los



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

recursos de reclamación, e invoca los principios de verdad material e impulso de oficio, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00131-4-2007, 05317-4-2006, 01816-4-2003, 01220-4-2003, 01703-4-2003 y 07390-4-2008, por lo que solicita que se admitan y se efectúe la valoración de la totalidad de los medios de prueba presentados, considerando que canceló la totalidad de la deuda impugnada.

Que en cuanto al reparo al concepto "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)", indica que por disposición expresa de la ley este no tiene carácter remunerativo, por cuanto se encuentra dentro del alcance del inciso b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, constituyendo una participación adicional en las utilidades entregada de forma voluntaria, sin perjuicio de ello, tampoco tiene naturaleza contraprestativa, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09212-1-2017 y 11187-3-2017 que se pronunciaron sobre una similar participación en las utilidades cuyo otorgamiento responde a la política impartida para las empresas del grupo Credicorp al que pertenece.

Que agrega, entre otros, que lo anterior se encuentra respaldado en la opinión técnica del Ministerio de Trabajo y la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL), así como en la jurisprudencia del Poder Judicial y de este Tribunal; que no existe disposición legal que establezca que para que un beneficio califique como participación adicional en las utilidades, deba ser entregado a todos los trabajadores o distribuido sobre renta neta; que el otorgamiento de la PAU 2 fue aprobado por la Junta General de Accionistas con motivo de la aprobación de los estados financieros, sin perjuicio de lo cual debe tenerse en cuenta que no existe norma que exija dicho requisito para el reparto de utilidades voluntarias; y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09217-8-2016 y 11381-1-2017.

Que en cuanto al reparo al "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", refiere que por ley expresa este no tiene carácter remunerativo, por cuanto se encuentra dentro del alcance del inciso b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, constituyendo una participación adicional en las utilidades entregada de forma voluntaria, sin perjuicio de ello, tampoco tiene naturaleza contraprestativa, y cita a tal efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09212-1-2017 y 11187-3-2017.

Que añade, entre otros, que el aludido concepto no constituye una remuneración en especie, puesto que se trata de un beneficio originado en la existencia y otorgamiento a los trabajadores de utilidades; que no existe disposición legal que establezca que para que un beneficio califique como participación adicional en las utilidades, deba ser entregado a todos los trabajadores o distribuido sobre renta neta; y que el otorgamiento de la PAU 2 fue aprobado por la Junta General de Accionistas con motivo de la aprobación de los estados financieros, sin perjuicio de lo cual debe tenerse en cuenta que no existe norma que exija dicho requisito para el reparto de utilidades voluntarias.

Que en cuanto al reparo al concepto "Gratificación Extraordinaria por Inicio", sostiene que este no tiene carácter remunerativo, toda vez que califica como una gratificación extraordinaria según disposición expresa de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, por lo que no forma parte de la base imponible de las aportaciones a ESSALUD.

Que precisa que el artículo 7 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral establece que no constituye remuneración los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, dentro de los cuales –en el literal a) del artículo 19- se contempla como concepto no remunerativo a las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador, por lo que según dicha ley, un concepto o beneficio otorgado al trabajador será remunerativo en la medida que cumpla con las siguientes condiciones concurrentes: i) que sea un concepto contraprestativo (recibido por la prestación de servicios), ii) de libre disposición del trabajador, y iii) que no se encuentre contemplado en los artículos 19 o 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, por lo que basta que el concepto no cumpla uno de esos requisitos para que no califique como remunerativo.

  2  



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que indica que según lo dispuesto en el literal a) del artículo 19 de la citada Ley de Compensación por Tiempo de servicios, no se considera remuneración a las gratificaciones extraordinarias, siempre que sean otorgadas a título de liberalidad (de forma incondicional, pura y simple, sin que medie acuerdo previo entre trabajador y empleador que establezca las condiciones de su entrega o que el empleador esté obligado a su entrega) y se traten de pagos ocasionales (otorgados con carácter extraordinario); y que en los ejercicios 2009 y 2010 decidió otorgar por única vez y de manera unilateral un beneficio a los asesores de ventas que se incorporaron y participaron en el Curso Inicial de Capacitación (CICA), sin que dicho beneficio se encuentre vinculado a la prestación de servicios por parte del trabajador o al cumplimiento de una determinada condición, por lo que dicha gratificación cumple el criterio de ocasionalidad pues no tiene periodicidad ni regularidad (distinto al caso de bonos entregados de manera trimestral o semestral, entre otros, los cuales son ordinarios y permanentes en el tiempo) y constituye un pago a título de liberalidad pues se otorgó por decisión unilateral (no retribuye la prestación de servicios por parte del trabajador beneficiario, sino que es efectuado sin que ella se encuentre obligada a ello).

Que anota que según la Administración, la referida gratificación no cumple con el criterio de liberalidad debido a que su entrega corresponde a una política remunerativa contenida en el Manual de Incentivo de Fuerza de Ventas y, por consiguiente, se encontraba obligada a otorgarla; sin embargo, ello no implica que se encontraba obligada a su entrega, por cuanto al haber sido implementada de manera unilateral por ella en cualquier momento puede modificarla, suprimirla, suspenderla o dejarla sin efecto. Añade que dicho documento es de uso interno de las jefaturas que otorga directrices sobre el tratamiento de ciertos pagos al personal, pero no se trata de compromisos adquiridos u ofrecidos a los trabajadores, por lo que el beneficio sigue cumpliendo el carácter de liberalidad y ocasionalidad, por lo que el motivo de la entrega de la gratificación no obedece a ninguna obligación legal o contractual, sino que optó libremente por entregarla a los trabajadores que se incorporen y participen en el CICA; e indica que el carácter de liberalidad está referido al origen de la entrega del beneficio, esto es, a que debe ser entregado libremente por el empleador, por lo que una vez verificado que su entrega se origina en la decisión unilateral de este, son irrelevantes los criterios que se utilicen para su distribución, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07840-3-2010.

Que añade que el otorgamiento del anotado beneficio no está vinculado con la prestación laboral concreta, toda vez que tiene como presupuesto la mera incorporación del trabajador a la compañía y su participación en el CICA, por lo que no califica como un concepto contraprestativo (no retribuye los servicios prestados), a diferencia de lo que sucede con las remuneraciones variables como las comisiones o el destajo; y que el solo ingreso del trabajador a su empresa no puede considerarse como una contraprestación de servicio, lo que evidencia que el concepto otorgado no es contraprestativo en tanto se recibe sin que exista prestación de servicios a cargo del trabajador y, por consiguiente, no tiene naturaleza remunerativa ni cumple con los requisitos que invoca la Administración para que sea considerado remuneración, citando a tal efecto doctrina nacional.

Que respecto al reparo al "Bono de Productividad Inicial", sostiene que no tiene carácter remunerativo toda vez que califica como gratificación extraordinaria según disposición expresa de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, sin perjuicio de lo cual tampoco tiene carácter contraprestativo; que en los años 2009 y 2010 decidió -unilateralmente y sin que se encuentre vinculada a la prestación de servicios o al cumplimiento de una determinada condición- otorgar un bono a los asesores de ventas que hubieran aprobado el CICA, el cual fue entregado por única vez.

Que anota que para la Administración el referido bono no cumple con los criterios de liberalidad y ocasionalidad debido a que se encuentra contenido en el Manual de Incentivo de Fuerza de Ventas, sin embargo tal hecho no implica que se haya obligado a su entrega, por cuanto al haber sido implementado de manera unilateral en cualquier momento puede modificarlo, suprimirlo, suspenderlo o dejarlo sin efecto; que dicho documento es de uso interno de las jefaturas respecto al tratamiento de ciertos pagos al personal, el cual no representa un compromiso frente a los trabajadores, y cita la Resolución del Tribunal





# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Fiscal N° 07840-3-2010 y las Sentencias de Casación N° 094-2006-LIMA, 69-2005-LIMA y 2083-2004-LIMA; y que la entrega del beneficio se encuentra sujeta a la aprobación del CICA por parte del empleador, hecho que no involucra prestación alguna por parte del trabajador, por lo que aquel no es contraprestativo.

Que en cuanto al "Bono CICA", sostiene que este no tiene carácter remunerativo por disposición expresa de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, ni tampoco es contraprestativo por cuanto depende de la mera participación del trabajador en un curso relacionado con el canal de Worksite Marketing; que en el año 2010 decidió otorgar unilateralmente dicho beneficio a los asesores de ventas que participaron en un curso relacionado con dicho canal, el cual fue pagado por única vez; y que el hecho que el referido bono esté incluido en el Manual de Comisiones y Bonos Canal Worksite Marketing no implica que se haya obligado a su entrega, por cuanto en cualquier momento podía modificarlo, suspenderlo o suprimirlo, por lo que sigue cumpliendo con el carácter de liberalidad y ocasionalidad.

Que en relación con el "Bono de Ascenso", anota que no tiene carácter remunerativo por disposición expresa de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, ni tampoco contraprestativo, ya que tiene como único presupuesto la promoción de los trabajadores al puesto de gerente de agencia; que dicho beneficio es otorgado por única vez a los gerentes de unidad que son ascendidos a gerentes de agencia, sin que se encuentre obligada a ello; y que el hecho de estar incluido en el Manual de Incentivo de Fuerza de Ventas no implica que se haya obligado a la entrega de dicho beneficio, dado que podía modificar, suspender o suprimir su entrega en cualquier momento, por lo que cumple con el carácter de liberalidad y ocasionalidad.

Que se remite a los argumentos expuestos en las etapas de fiscalización y reclamación, en relación con el reparo a la "Compensación vacacional" efectuado respecto de las aportaciones del año 2009.

Que solicita que se disponga la devolución de los importes pagados por concepto de los reparos impugnados y sanciones de multa vinculadas.

Que mediante escritos de alegatos de fojas 1809 a 1821 del Expediente N° 11421-2018 y 2358 a 2370 del Expediente N° 11414-2018, reitera los argumentos antes señalados en cuanto a los reparos al "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" y "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", y cita adicionalmente las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9394-1-2018, 02822-3-2019, 3968-3-2019, 4476-4-2019, 4717-4-2019 y 416-8-2018.

Que por su parte, la Administración refiere que como resultado de las fiscalizaciones efectuadas a la recurrente por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero de 2009 a diciembre de 2010, efectuó reparos a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 y 2010, los cuales determinaron la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas.

Que en cuanto al monto entregado por "Gratificación Extraordinaria", indica que en el Manual de Incentivo de Fuerza de Ventas se estableció como política de incentivos de la empresa su entrega por única vez a los trabajadores (asesores de seguros) al cumplir su primer mes de trabajo, por lo que constituye una obligación de la recurrente y un derecho de los trabajadores a percibirlo y, en consecuencia, no es un acto de liberalidad y representa una ventaja patrimonial de libre disponibilidad para estos, por lo que tal pago no constituye una gratificación extraordinaria en los términos del inciso a) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, sino que constituye remuneración para todo efecto, estando condicionado su pago a que los trabajadores cumplan con los requisitos establecidos en dicho manual.

Que en cuanto al "Bono de Ascenso", anota que del Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas se colige que dicho monto no constituye un acto de liberalidad, debido a que el mencionado documento

  4 



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

establece como política salarial de la recurrente el pago de un bono otorgado en reconocimiento a la carrera del gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente de agencia; y que los bonos fueron otorgados en reconocimiento a los trabajadores que demostraron un mejor conocimiento de los productos y servicios a su cargo, lo cual les valió dicho ascenso, por lo que el referido bono tiene carácter contraprestativo y, por tanto, remunerativo.

Que respecto al "Bono de Productividad Inicial", indica que según el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas, dicho bono se otorga a los trabajadores recién ingresados como asesores de seguros que aprueben el CICA teórico y práctico, esto es, por generar ingresos a la empresa por la colocación de un mínimo de primas de seguro, lo que le genera al trabajador una ventaja patrimonial de libre disposición que consta en su boleta de pago, por lo que siendo una política remunerativa contenida en dicho manual no se trata de un acto de liberalidad.

Que en relación con el concepto denominado "Bono CICA", sostiene que del Manual de Comisiones y Bonos Worksite Marketing se concluye que aquel se entrega a los postulantes a asesores de ventas que aprueben el curso de capacitación (CICA) e ingresen a trabajar, por lo que responde al reconocimiento de los conocimientos obtenidos que serán aplicados en las labores desempeñadas y, por consiguiente, no se trata de un acto de liberalidad debido a que tiene relación directa con la prestación de los servicios del trabajador, formando parte de su remuneración.

Que en cuanto al concepto por "Compensación vacacional", vinculado al año 2009, señala que la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria a fin de aceptar e incluir dicha observación dentro de la base de cálculo del Aporte al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

Que sobre los reparos denominados "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" y "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", refiere que estos constituyen conceptos remunerativos que debieron ser considerados en la determinación de las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

Que mediante escritos de alegatos de fojas 1805 a 1808 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 2354 a 2357 del Expediente N° 11414-2018, sostiene que según nuestra legislación se considera remuneración al íntegro de los ingresos que el trabajador obtiene por sus servicios, independientemente de la forma o denominación que tenga el ingreso, siendo de su libre disposición, por lo que siendo dicha definición amplia y genérica, puede afirmarse que todo ingreso que el trabajador obtenga como producto de los servicios prestados calificaría como remuneración, salvo norma expresa que señale lo contrario, y cita a tal efecto doctrina nacional y la Sentencia de Casación Laboral N° 8168-2013 de 6 de mayo de 2015; y que los pagos efectuados por la recurrente materia de controversia, tuvieron como contraprestación los servicios prestados por estos, ya sea porque cumplieron un mes de prestar dichos servicios, ascendieron de puesto de trabajo, participaron en los resultados de los ejercicios 2008 y 2009, entre otros, y fueron de su libre disposición, por lo que califican como remuneración.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 130011415650-01 SUNAT y Requerimiento N° 0122130002486, notificados el 25 de setiembre de 2013<sup>1</sup>, de fojas 1578 a 1581 del Expediente N° 11414-2018, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por las

<sup>1</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente (de acuerdo con la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de foja 1793 del Expediente N° 11421-2018), mediante acuse de recibo, de foja 1580 del Expediente N° 11414-2018, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en cada caso, de conformidad con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que señala que la notificación de los actos administrativos se realiza por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.





# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° de fojas 1817 a 1884 del Expediente N° 11414-2018, por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009, por reparos a los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2), Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), Gratificación Extraordinaria por Inicio, Bono de Productividad Inicial y Bono de Ascenso, al considerarse afectos a tales aportaciones<sup>2</sup>.

Que a su vez, mediante Carta N° 130011415660-01 SUNAT y Requerimiento N° 0122130002487 de fojas 895, 896 y 901 del Expediente N° 11421-2018, notificados el 25 de setiembre de 2013<sup>3</sup>, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° de fojas 1164 a 1233, 1235, 1237 y 1238 del Expediente N° 11421-2018, por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, por reparos a los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2), Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), Gratificación Extraordinaria por Inicio, Bono de Productividad Inicial, Bono de Ascenso y Bono CICA, al considerarse afectos a tales aportaciones<sup>4</sup>.

Que en tal sentido, corresponde analizar la procedencia de los mencionados reparos a efecto de determinar si son conformes a ley.

**Resoluciones de Determinación N°  
2010, y Resoluciones de Determinación N°  
de 2009)**

**(enero a diciembre de  
enero a diciembre de**

Que de los Anexos N° 1, 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1817 a 1853 y 1855 a 1873 del Expediente N° 11414-2018, se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009, por los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2), Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), Gratificación Extraordinaria por Inicio, Bono de Productividad Inicial y Bono de Ascenso, amparándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0122130003336 y 0122140002987, y citando como base legal el artículo 6 de la Ley N° 26790, los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR y el artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, entre otros.

<sup>2</sup> Asimismo, en el respectivo procedimiento de fiscalización se formularon observaciones a la base imponible de las referidas aportaciones por los conceptos denominados "Bonos Especiales", "Bonificación Extraordinaria" y "Compensación Vacacional", sin embargo, las dos primeras fueron aceptadas y no cuestionadas por la recurrente, según se advierte de su recursos de reclamación y apelación, de fojas 1773 a 1802 y 2273 a 2328 del Expediente N° 11414-2018, y de la Resolución de Intendencia N° 0150140013974, de foja 1993 del mismo expediente, por lo que no forman parte del presente procedimiento.

<sup>3</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de fojas 897 y 901 del Expediente N° 11421-2018, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en cada caso, de conformidad con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

<sup>4</sup> Asimismo, en el respectivo procedimiento de fiscalización se formularon observaciones a la base imponible de las referidas aportaciones por los conceptos denominados "Bonos Especiales" y "Bonificación extraordinaria", sin embargo, estas fueron aceptadas y no cuestionadas por la recurrente, según se advierte de su recursos de reclamación y apelación, de fojas 1114 a 1147 y 1724 a 1782 del Expediente N° 11421-2018, y de la Resolución de Intendencia N° 0150140013975, de foja 1359 del mismo expediente, por lo que no forman parte del presente procedimiento.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que a su vez, de los Anexos N° 1, 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1164 a 1224 del Expediente N° 11421-2018, se advierte que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, por los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2), Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), Gratificación Extraordinaria por Inicio, Bono de Productividad Inicial, Bono de Ascenso y Bono CICA, amparándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0122130003337 y 0122140003168 y citando como base legal el artículo 6 de la Ley N° 26790, los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR y el artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, entre otros.

Que el inciso a) del artículo 6 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, modificada por Ley N° 28791, dispone que el aporte de los trabajadores en actividad que laboran bajo relación de dependencia, al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, equivale al 9% de la remuneración o ingreso, es de carácter mensual y de cargo de la entidad empleadora, quien debe declararlo y pagarlo al Seguro Social de Salud – ESSALUD dentro del mes siguiente, en los plazos establecidos en la normatividad vigente, a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas. Para estos efectos se considera remuneración a la definida por los Decretos Legislativos N° 728 y 650 y sus normas modificatorias.

Que al respecto, el artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificado por Ley N° 28051, establece que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sea de su libre disposición.

Que el artículo 7 de la indicada ley dispone que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (Ley de CTS), aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que de acuerdo con el artículo 9 del citado Texto Único Ordenado de la Ley de CTS, es remuneración computable 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 les dé, siempre que sean de su libre disposición; y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19 y 20. Agrega su artículo 16 que se considera remuneración regular aquella percibida habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos puedan variar en razón de incrementos u otros motivos.

Que el artículo 19 de la anotada Ley de CTS establece que no se consideran remuneraciones computables, entre otras, las siguientes: a) Gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral, incluyendo la bonificación por cierre de pliego; b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa; c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; d) La canasta de navidad o similares; e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado, incluyendo el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que cumpla con los requisitos antes mencionados; y, f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada.

Que de las normas laborales citadas se advierte que califica como remuneración toda contraprestación otorgada a un trabajador por los servicios realizados en el marco de su relación laboral con el empleador,



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

siempre que esta sea de su libre disposición y que no se encuentre prevista en alguna de las excepciones de la Ley de CTS.

Que en el Punto 4 de los Requerimientos N° 0122130002486 y 0122130002487, de fojas 896 del Expediente N° 11421-2018 y 1579 del Expediente N° 11414-2018, la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera la documentación que contenga las políticas de personal debidamente autorizada, sobre: estructura salarial, conceptos remunerativos y no remunerativos (en dinero o especie), por categorías y niveles, así como las políticas para el cálculo de comisiones u otro concepto remunerativo variable, de corresponder.

Que en el Punto 4 del resultado de los anotados requerimientos, de fojas 894 del Expediente N° 11421-2018 y 1577 del Expediente N° 11414-2018, la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó, entre otros, el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas: Vida individual, Manual de Pago de Comisiones del Asesor de Rentas Vitalicias, Manual de Comisiones y Bonos de Worksite Marketing enero y julio de 2009 y enero 2010, y relación de concursos 2010 para asesores.

Que mediante los Puntos 2 y 3 de los Requerimientos N° 0122130003336 y 0122130003337, de fojas 889 y 889 vuelta del Expediente N° 11421-2018 y 1572 vuelta del Expediente N° 11414-2018, la Administración comunicó a la recurrente que detectó en los períodos enero a diciembre de 2009 y 2010 la entrega de gratificaciones extraordinarias y bonos de productividad, en favor de los trabajadores detallados en el Anexo N° 2 de fojas 871 a 887 del Expediente N° 11421-2018 y 1553 a 1570 del Expediente N° 11414-2018.

Que en tal sentido, le solicitó que sustentara la naturaleza y cuantía de los importes otorgados, debiendo a tal efecto presentar: a) Informe escrito en el que detalle la base legal y motivos por los cuales entregó dichos importes y no los afectó al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud; b) Documentación sustentatoria respecto de los conceptos entregados, tal como boletas de pago y/o documentos que acrediten la retribución pagada, así como contratos de trabajo, convenio individual, convenio colectivo y acuerdos firmados con el Directorio, según la naturaleza de dicha gratificación extraordinaria, y en los que conste la obligación de entrega de los bonos de productividad; c) Asientos contables mensuales correspondientes a las gratificaciones extraordinarias y bonos de productividad (incluyendo provisiones, reclasificaciones y los pagos efectivamente otorgados a favor de los trabajadores), y fotocopia simple del Libro Diario en el que consten tales registros; y, d) Metodología para el cálculo de los importes otorgados y los papeles de trabajo correspondientes.

Que a su vez, en el Punto 4 de los anotados requerimientos, de fojas 888 y 889 vuelta del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1571 y 1572 vuelta del Expediente N° 11414-2018, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la naturaleza y cuantía de la participación en las utilidades otorgada a los trabajadores detallados en el referido Anexo N° 2, en los períodos de abril, agosto y setiembre de 2009 y marzo, abril y junio de 2010; para lo cual debía presentar: a) informe sobre los motivos por los cuales entregó dicho concepto y no los afectó al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, explicando el motivo de la diferencia entre la planilla electrónica y las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, b) documentación sustentatoria sobre dicho concepto, así como la autorización de la gerencia general del presupuesto de la participación en las utilidades, o cualquier otra documentación pertinente en la que conste la obligación del empleador de entregar dichos importes y los respectivos plazos para su otorgamiento, c) Asientos contables mensuales correspondientes a la participación en las utilidades, y fotocopia simple del Libro Diario en el que consten tales registros, y d) metodología para el cálculo del importe otorgado.

Que mediante escritos de respuesta de 16 y 17 de diciembre de 2013 y 9 de octubre de 2014, de fojas 772 a 784 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1444 a 1452 del Expediente N° 11414-2018, la recurrente indicó, en cuanto a las gratificaciones extraordinarias, que estas no deben considerarse como

  8  



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

base de cálculo de beneficios sociales ni aportes y contribuciones laborales; que en los años 2009 y 2010 decidió entregar una gratificación extraordinaria a sus trabajadores, de forma voluntaria y unilateralmente, sin estar sujeta a ningún tipo de condición o acuerdo o pacto con los trabajadores, siendo imprevisible para estos su pago; que no existe metodología para su cálculo en la medida que se tratan de sumas otorgadas a título de gracia y determinadas unilateralmente; y que dicha gratificación fue otorgada por única vez a los asesores de la fuerza de ventas de su planilla que participaron en el Curso Inicial de Capacitación (CICA), la cual fue pagada dentro de los 10 primeros días luego del cierre del mes en el que se realizaba dicho curso, siendo variable el monto entregado a cada asesor puesto que fue calculado según el ingreso referencial fijado por el gerente de sucursal y la fórmula indicada en su escrito de foja 776.

Que en cuanto a los bonos de productividad, sostuvo que entregó estos de forma voluntaria a sus trabajadores, por lo que no se consideran remuneración; que la metodología de cálculo de dicho beneficio se encuentra detallada en el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas (Vida Individual), el Manual de Pago de Comisiones del Asesor de Rentas Vitalicias y el Manual de Comisiones y Bonos *Worksite Marketing* (enero y julio de 2009 y enero 2010) y Relación de Concursos 2010 para Asesores, aplicables a los trabajadores del área comercial; que en el caso del Bono de Ascenso, este tuvo como finalidad reconocer la carrera del gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente de agencia, el cual se paga por única vez cuando ocurre dicho ascenso; que el Bono de Productividad Inicial asciende a US\$150 y se paga a los asesores por haber aprobado el CICA práctico (curso de iniciación), otorgado por única vez a los asesores de la fuerza de venta de su planilla y siempre que hubieran aprobado dicho curso; que el Bono CICA se trata de un importe (S/ 275,00) pagado a los asesores de ventas que hayan participado en el curso relacionado con el canal de *Worksite Marketing* (formen parte del canal de *Worksite Marketing*); y que en tal sentido, dichos montos constituyen gratificación extraordinaria al entregarse por única vez y sin estar obligada a ello, por lo que no forman parte de la base de cálculo de las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud.

Que a su vez, en cuanto a la participación en las utilidades, indicó que entregó una participación adicional en las utilidades (PAU) al ex gerente general y al ex gerente de seguros corporativos y pensiones ( ), en virtud del Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de Acciones de (Plan SAR), el cual está asociado con la entrega de Stock Options y cuya característica común es que se otorga a los funcionarios que ocupan posiciones estratégicas y se pagan con los fondos obtenidos de las utilidades de la compañía; que dicho plan no califica como remuneración, por cuanto no se otorga como contraprestación por servicios, sino principalmente para la permanencia del funcionario; y que cumplió con entregar la metodología de cálculo de la PAU y sustentar su otorgamiento.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado de los Requerimientos N° 0122130003336 y 0122130003337, de fojas 865 a 870 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1547 a 1551 del Expediente N° 11414-2018, la Administración dio cuenta de las respuestas y documentación presentadas por la recurrente en cuanto a la gratificación extraordinaria otorgada, e indicó que de las boletas de pago de los trabajadores se verificaba que el importe observado correspondía al concepto denominado "gratificación extraordinaria por permanencia primer mes", y que en el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas se indicaba que los asesores que aprobaran el Curso Inicial de Capacitación (CICA) ingresarían a laborar a la compañía y percibirían ingresos en el primer mes, entre ellos, la "gratificación extraordinaria por inicio" que fue entregada a 548 trabajadores (año 2010) y a 507 (año 2009) en cumplimiento del anotado manual y puesta a disposición de estos al cumplir el primer mes de labor en la empresa, siendo que el citado manual contiene la metodología para la entrega de tal gratificación a los asesores de seguros, lo cual constituye una política interna de incentivos para esta categoría de trabajadores quienes tienen que cumplir requisitos y condiciones para obtener el beneficio, lo que constituye una ventaja patrimonial para el trabajador y es de su libre disposición, por lo que se trata de un concepto remunerativo.

9



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que en tal sentido, precisó que el referido beneficio fue entregado en cumplimiento de la política remunerativa de personal como retribución por los servicios prestados en relación de subordinación y forma parte de la retribución por las labores realizadas, siendo su base de cálculo el ingreso referencial fijado por un gerente de sucursal de cada asesor de seguros; que no basta que dicho concepto sea entregado una sola vez para que no tenga naturaleza remunerativa, sino que es necesario analizar el cumplimiento en forma conjunta de las características esenciales de ocasionalidad y liberalidad; y que en virtud de dicha política la recurrente se compromete y adquiere la obligación frente al trabajador de otorgarlo y este el derecho a percibirlo, por lo que no se trata de un acto de liberalidad del empleador, ya que era parte de las condiciones de contratación y este se encontraba obligado a entregarlo al momento en que el trabajador se incorporó a la empresa, por lo que no cumple de forma conjunta con las condiciones de liberalidad y ocasionalidad, constituyendo remuneración.

Que a su vez, en el Punto 3 de los referidos Resultados de los Requerimientos N° 0122130003336 y 0122130003337, la Administración indicó los conceptos incluidos en el concepto Bono de Productividad según el siguiente detalle:

Conceptos
Bono de Ascenso (2009 y 2010)
Bono de Productividad Inicial (2009 y 2010)
Bono CICA (año 2010)
Compensación Vacacional (año 2009)

Que en cuanto al Bono de Ascenso, sostuvo que verificó que dicho pago a los trabajadores corresponde a una política de remuneraciones de la recurrente, toda vez que de la página 101 del Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas se advierte que cada vez que un gerente de unidad asciende a gerente de agencia, se le entrega un bono denominado "Bono de desarrollo para el Gerente de Agencia" a fin de reconocer su carrera realizada, siendo que en los años 2009 y 2010 el referido bono fue entregado a trabajadores<sup>5</sup> según las boletas de pago exhibidas por la recurrente, por lo que es de libre disponibilidad del trabajador y le genera una ventaja patrimonial, no bastando que dicho bono solo sea entregado una sola vez para que no tenga naturaleza remunerativa, sino que es necesario analizar su carácter contraprestativo y la liberalidad del empleador para otorgarlo; y que la recurrente definió dentro de su política el referido bono de desarrollo para el gerente de agencia en la que se detalla el objetivo, las bases y su monto, todo ello como retribución a los trabajadores beneficiados debido a sus nuevas labores y responsabilidades en virtud del vínculo laboral, por lo que no se trata de un acto de liberalidad puro, voluntario y sin ningún condicionamiento; en ese sentido, el monto otorgado es contraprestativo, constituye remuneración y se otorgó en cumplimiento de la política consignada en el citado manual.

Que sobre el Bono de Productividad Inicial, señaló que según las páginas 8 y 9 del Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas, aquel es el bono pagado a los asesores de seguros por aprobar el CICA teórico y práctico (curso de iniciación) e ingresar a trabajar a la empresa, por lo que corresponde a una política de remuneraciones de la recurrente, habiéndose otorgado a 534 y 548 trabajadores en su primer mes de labores en los años 2009 y 2010, respectivamente, según boletas de pago; que en el referido manual se indica la metodología de entrega de la bonificación de productividad inicial a los asesores (US\$ 150), lo que constituye una política interna de incentivos para esta categoría de trabajadores, quienes tienen que cumplir requisitos y condiciones para obtener el beneficio, lo que les constituye una ventaja patrimonial y es de su libre disposición y, por consiguiente, califica como concepto remunerativo; que el pago se efectuó como retribución por los servicios prestados por los trabajadores en relación de subordinación, siendo pagadas en el primer mes de labores; que el hecho que se entregue este bono no obliga al

5



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

trabajador a que se inscriba o matricule en un curso de capacitación, por lo que es de su libre disponibilidad, constando su percepción en la respectiva boleta de pago, no bastando que dicho bono solo sea entregado una vez para que no tenga naturaleza remunerativa, sino que debe analizarse su carácter contraprestativo y las características de liberalidad y ocasionalidad, las que no cumple; y que la recurrente se compromete y adquiere la obligación frente el trabajador de otorgarlo y este el derecho a percibirlo cuando se incorpora a la empresa, por lo que no es un acto de liberalidad del empleador.

Que respecto del Bono CICA, indicó que según la página 3 del Manual de Comisiones y Bonos Canal *Worksite Marketing*, dicho pago corresponde a una política de remuneraciones e incentivos en favor de trabajadores que aprobaron el CICA e ingresaron a laborar en el año 2010, constando en la boleta de pago del primer mes de trabajo, constituyendo una ventaja patrimonial de libre disposición para estos, por lo que constituye un concepto remunerativo; que el hecho que se entregue este bono no obliga al trabajador a que se inscriba o matricule en un curso de capacitación, no bastando que dicho bono solo sea entregado una vez para que no tenga naturaleza remunerativa; y que no se trata de un acto de liberalidad por parte del empleador, ya que se encontraba obligado a su entrega al momento en que el trabajador se incorpora a la empresa.

Que en cuanto a la Compensación Vacacional, señaló que esta fue entregada en contraprestación por lo servicios realizados y es de libre disponibilidad del trabajador, por lo que procedió a repararlo.

Que de otro lado, en el Punto 4 de los referidos resultados de requerimientos, en cuanto al "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" indicó que tiene carácter contraprestativo a la labor desempeñada por los trabajadores en beneficio de la empresa, por cuanto no solo se trata de un beneficio que se paga en el marco de la relación de trabajo, sino que, adicionalmente, tiene como propósito constituirse como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador a cambio de su labor, y es de su libre disponibilidad; y agregó, entre otros, que respecto al "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", constituye una contraprestación a la labor efectuada por los trabajadores de su libre disponibilidad (remuneración en especie), ello como parte del paquete de compensaciones que se otorga al trabajador.

Que en tal sentido, observó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 por S/ 1 115 095,00 (Gratificación Extraordinaria por Inicio), S/ 230 045,00 (Bono de Productividad Inicial), S/ 54 416,00 (Bono de Ascenso), Compensación Vacacional (S/ 13 107,00), Plan SAR – Stock Options o PAU 2 (S/ 1 272 960,00) y Plan de Acciones – Stock Awards o PAU 3 (S/ 986 901,00), según el detalle contenido en los Anexos N° 2 a 6 de fojas 1502 a 1524 del Expediente N° 11414-2018.

Que asimismo, observó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010 por S/ 741 634,00 (Gratificación Extraordinaria por Inicio), S/ 656 382,00 (Bono de Productividad), S/ 1 441 808,00 (Plan SAR – Stock Options o PAU 2) y S/ 1 157 110,00 (Plan de Acciones – Stock Awards o PAU 3), según el detalle contenido en los Anexos N° 2, 3, 5, 7 y 8, de fojas 821 a 823, 825 a 834 y 836 a 844 del Expediente N° 11421-2018.

Que mediante el Anexo N° 01 de los Requerimientos N° 0122140003168 y 0122140002987, de fojas 1485 y 1486 del Expediente N° 11414-2018 y fojas 817 y 818 del Expediente N° 11421-2018, la Administración al amparo del artículo 75 del Código Tributario comunicó a la recurrente las mencionadas observaciones detalladas en el Anexo N° 02 de dichos requerimientos, de fojas 1484 del Expediente N° 11414-2018 y 816 del Expediente N° 11421-2018, a efecto que realizara sus descargos a las conclusiones de los procedimientos de fiscalización llevados a cabo.

Que a través de los escritos de respuesta de 31 de octubre y 18 de noviembre de 2014, de fojas 757 a 764 del Expediente N° 11421-2018 y 1413 a 1421 del Expediente N° 11414-2018, la recurrente indicó que el pago por "gratificación extraordinaria por inicio" observado se efectuó a título de liberalidad y fue



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

ocasional (con carácter extraordinario), habiéndose fijado a nivel jurisprudencial que un beneficio es ocasional cuando se entrega una vez cada dos años consecutivos; que la gratificación cumple con los requisitos necesarios para ser calificada como extraordinaria (liberalidad y ocasionalidad) y, por tanto, no remunerativa, estando excluida de la base de cálculo de las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud; que el hecho que se haya establecido en el Manual de Fuerza de Ventas que dicha gratificación será entregada, no impide que siga considerándose una liberalidad, por cuanto es una decisión unilateral de la empresa y no representa un acuerdo con los trabajadores, pudiendo esta ser dejada sin efecto, modificada y suspendida en cualquier momento, ya que su otorgamiento dependió enteramente de ella y no derivó de un pacto con el trabajador, y cita la Casación N° 69-2005-LIMA; y que la inclusión de dicho monto en la boleta de pago constituye una obligación formal que debe ser cumplida, por lo que el haber dado cumplimiento a una norma de carácter laboral no puede ser utilizado como un criterio para concluir que el referido beneficio forma parte de la retribución a las labores realizadas por el personal beneficiario.

Que respecto a los conceptos que conforman el Bono de Productividad, señaló que califican como gratificaciones extraordinarias; que el Bono de Ascenso se pagó sin estar obligada a ello (liberalidad) y por única vez (ocasional), y no tuvo por finalidad compensar, retribuir o abonar suma alguna por el desarrollo de labores, sino simplemente se trató del otorgamiento de un importe determinado y decidido unilateralmente, no existiendo retribución por servicios prestados (carácter contraprestativo), pues el pago se produce por el solo hecho del ascenso, siendo que el hecho que el referido bono figure en la boleta de pago obedece únicamente al cumplimiento de la obligación laboral estipulada en el artículo 14 del Decreto Supremo N° 001-98-TR; que el Bono de Productividad Inicial se pagó por única vez a los asesores de seguros de la planilla por haber aprobado el CICA práctico, habiéndose decidido su otorgamiento de manera unilateral y sin que se haya pactado el pago con el trabajador a cambio del cumplimiento de una condición; y que el Bono CICA se otorgó por única vez, siendo un pago discrecional (unilateral) y extraordinario. En tal sentido, concluyó que los referidos bonos no son conceptos remunerativos al cumplir con los requisitos de ocasionalidad y liberalidad.

Que sobre la participación en las utilidades, indicó que esta no se trata de pagos como contraprestación por servicios, sino es la utilidad que se distribuye voluntariamente y que constituye una herramienta para la retención de empleados clave; y que el hecho que haya asumido el Impuesto a la Renta de las PAU 2 y PAU 3 no implica que estas cambien de naturaleza y constituyan conceptos remunerativos.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° 0122140003168 y 0122140002987, de fojas 807 a 814 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1474 a 1482 del Expediente N° 11414-2018, la Administración señaló que las referidas gratificaciones no cumplen con la condición de liberalidad, debido a que la recurrente tiene como política de personal el otorgarla a los asesores de ventas en su primer mes de inicio, según se aprecia del Manual de Incentivos de Fuerza de Venta rubricado por el gerente de contabilidad ; que el monto observado fue otorgado a los trabajadores como retribución de sus servicios prestados en relación de subordinación y eran de su libre disposición; que el hecho que la entrega del importe sea una decisión del empleador (unilateralidad) no define su naturaleza de liberalidad o no, por cuanto toda entrega de beneficios a los trabajadores son decididas y autorizadas por el empleador y ello no cambia su naturaleza de remuneración a una entrega a título de liberalidad; que en los años 2009 y 2010 la recurrente cuenta con un Manual de Incentivos de Fuerza de Ventas que contiene el mismo beneficio, lo que demuestra que esta política remunerativa permanece a lo largo del tiempo; que respecto a la Casación N° 69-2005-LIMA invocada por aquella, indicó que la Corte Suprema al negar naturaleza remunerativa al beneficio en cuestión no apreció que al haber sido otorgado en función a la evaluación efectuada sobre la prestación del trabajador, aquel tiene relación directa con el servicio prestado, lo que le confiere carácter contraprestativo; y que la recurrente se encontraba obligada a su entrega al momento que el trabajador se incorporó a la empresa, por lo que queda demostrado que existía una motivación determinada para ello.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que a su vez, en el Punto 2 del Anexo N° 1 de los citados resultados de requerimientos, de fojas 801 a 806 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1469 a 1474 del Expediente N° 11414-2018, señaló que en el Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas se establece el objetivo, período de evaluación, cuándo se paga y el monto del "Bono de Ascenso", todo ello como retribución al ascenso, por lo que no se trata de un acto de liberalidad puramente eventual u ocasional por parte del empleador, siendo que en los años 2009 y 2010 fiscalizados la recurrente cuenta con un manual similar en el que se establece el mismo beneficio, lo que demuestra que esta política remunerativa permanece a lo largo del tiempo; asimismo, en cuanto al "Bono de Productividad Inicial" indicó que corresponde a una política remunerativa que se advierte también mantuvo en los años 2009 y 2010, no tratándose de un acto de liberalidad incondicional; respecto del Bono CICA, refirió que es una política de remuneraciones señalada en el Manual de Comisiones y Bonos Canal Worksite Marketing que indica la metodología de su entrega, no constituyendo una liberalidad de la recurrente; y sobre la Compensación Vacacional, indicó que se trata de un importe entregado como contraprestación de la labor y es de libre disposición del trabajador.

Que respecto a la participación adicional en las utilidades, de fojas 792 a 801 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1460 a 1469 del Expediente N° 11414-2018, indicó que esta fue entregada únicamente a 2 trabajadores según los resultados favorables obtenidos y los compromisos asumidos por la empresa, en contraprestación de la labor efectuada, lo que generó una actuación de compromisos en los siguientes períodos por parte de los trabajadores; que la recurrente no cumplió la prohibición de discriminación en materia laboral; y que si gravó con las aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud el Impuesto a la Renta de quinta categoría que asumió, las PAU 2 y PAU 3 deben estar también gravadas con las mismas aportaciones por considerarse un concepto remunerativo.

Que por consiguiente, la Administración mantuvo las observaciones a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 y 2010.

- Plan SAR – Stock Options (PAU 2) y Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° ( de fojas 1164 a 1177 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1817 a 1829 del Expediente N° 11414-2018, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de abril, agosto y setiembre de 2009 y marzo, abril y junio de 2010, por la participación en las utilidades denominadas "Plan SAR – Stock Options (PAU 2)" y "Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3)", por constituir remuneraciones que no se incluyeron en la determinación de dichas aportaciones y período, al tener carácter contraprestativo y ser de libre disposición.

Que previamente al análisis de fondo, se debe mencionar que la recurrente sostiene que en instancia de reclamación la Administración modificó el fundamento de los reparos a los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2) y Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), por cuanto los mantuvo al considerar adicionalmente a su carácter contraprestativo y de libre disposición, que estas no constituyen una participación adicional o voluntaria en las utilidades al no haber sido otorgadas al total de los trabajadores, ni entregadas sobre renta imponible en contravención a lo dispuesto por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892, y debido a que no habría demostrado que la utilidad obtenida fuera una variable para la determinación de las PAU 2 y PAU 3, que su entrega fuera aprobada por los accionistas ni que existiera un registro contable de su provisión.

Que en efecto, tal como se aprecia de lo actuado en los procedimientos de fiscalización, así como de las resoluciones apeladas de fojas 1978 a 1980 vuelta del Expediente N° 11414-2018 y 1344 a 1346 vuelta del Expediente N° 11421-2018, en instancia de reclamación la Administración incorporó fundamentos adicionales al sustento de los reparos bajo análisis contenido en las resoluciones de determinación impugnadas, referidos a que los conceptos reparados no constituirían participación en las utilidades al no



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

haber sido entregados a la totalidad de los trabajadores, que la recurrente "(...) no ha demostrado que la utilidad obtenida haya sido una variable para la determinación del monto a entregar como beneficio al trabajador, así como no se ha encontrado, de la documentación exhibida por el contribuyente, actas suscritas por los accionistas, o algún otro documento, que demuestren que estos últimos accedieron a la entrega de las utilidades que le corresponden, así como tampoco un registro contable que evidencie la provisión para ejecutar posteriormente entrega de utilidades", y que "A mayor abundamiento, se observa que de acuerdo a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, el contribuyente declaró S/ 0.00 como renta neta imponible, por lo que la participación adicional en las utilidades efectuada por el contribuyente contraviene lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 982".

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 127, ello no la facultaba a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en las resoluciones apeladas adicionó los mencionados fundamentos respecto de los reparos a los conceptos denominados Plan SAR – Stock Options (PAU 2), Plan de Acciones – Stock Awards (PAU 3), manteniendo estos bajo aspectos adicionales que no habían sido considerado en los valores impugnados, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario<sup>6</sup>, procede declarar la nulidad de las resoluciones apeladas en cuanto a la adición efectuada.

Que conforme con las normas anteriormente glosadas, no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 de la Ley de CTS.

Que el inciso b) del artículo 19 de la mencionada ley establece que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo análisis sobre la base que la Participación Adicional en las Utilidades, bajo las modalidades PAU 2 y PAU 3, constituyen contraprestaciones por las labores desempeñadas por parte de los trabajadores beneficiados, que se otorgan en marco de la relación de trabajo y que tienen como propósito ser parte del paquete de compensaciones que se otorgan a los trabajadores a cambio de su labor, por lo que son remuneraciones por los servicios prestados por los trabajadores y, en tal sentido, deben formar parte de la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de los períodos observados.

Que respecto de la PAU 2, en el documento denominado "Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs)"<sup>7</sup>, de fojas 1294 a 1297 y 1306 a 1310 del Expediente N° 11421-2018<sup>8</sup>, se señala lo siguiente<sup>9</sup>:

<sup>6</sup> Según el cual, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

<sup>7</sup> De acuerdo con el primer párrafo del artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

- La PAU 2 o Plan SAR es una participación adicional en las utilidades, que la Gerencia General se obligó a otorgar entre los años 1999 y 2008.
- Este Plan ha sido establecido por \_\_\_\_\_ con el propósito de fidelizar, incentivar y premiar a aquellos ejecutivos de sus empresas subsidiarias ( \_\_\_\_\_ que con su esfuerzo y contribución a la corporación posibilitan la obtención de las metas y objetivos globales que se fijan cada año para Credicorp y la respectiva empresa en la que laboran, asegurando y garantizando el crecimiento sostenido y su rentabilidad. Además, tiene como objetivo, igualmente, procurar que los ejecutivos participantes en él, mediante el otorgamiento de derechos y la percepción de los beneficios que ellos otorgan, desarrollen lazos de vinculación con la empresa, preocupándose permanentemente por incrementar sus negocios y utilidades.
- La condición mínima en todos los casos, para entregar la PAU 2, es que existan utilidades por repartir en la oportunidad que corresponda.
- Son elegibles para participar en el Plan SAR, como beneficiarios, los ejecutivos de la empresa ubicados en puestos de gerencia clasificados en "Grado Hay" 18 hasta 29 y que a criterio de la Gerencia General y el Directorio de Credicorp tienen un rol estratégico, además de una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades de \_\_\_\_\_ y de la empresa en la que laboran, en razón de las responsabilidades que ejercen y su contribución a la corporación.
- La PAU 2 supone el beneficio de recibir en efectivo la diferencia entre el precio de cierre de la acción de \_\_\_\_\_ en la Bolsa de Valores de Nueva York, vigente a la fecha en que se ejecutan los beneficios de los derechos y el valor por Acción fijado y ajustado conforme el Plan SAR por el número de acciones por las que se concedió el derecho.
- Los derechos son de disponibilidad restringida y se hacen disponibles en proporciones de 25% anual en un período de 4 años. El beneficiario del Plan SAR podrá ejercer los derechos que le hubieren sido otorgados a razón de 25% anual desde el año en que le son otorgados hasta agotar los mismos, en los años subsiguientes hasta el término de 8 años de vigencia de los mismos, siendo acumulativa la posibilidad de ejercer los derechos devengados que le hubieren sido otorgados en diferentes años. Para ejercer los derechos ("Vested") cuando así correspondiere, el beneficiario deberá presentar una solicitud en el Formato de Ejercicio de Derechos bajo el Plan SAR.

Que de otro lado, en el documento "Notificación de Otorgamiento de Opciones de Compra de Acciones de \_\_\_\_\_ de fojas 1385 a 1388 del Expediente N° 11421-2018, se señala que la Opción de Compra de Acciones (la Opción) a que se contrae dicho documento ha sido otorgada por Pacífico Vida de acuerdo con el Plan de Opciones de Compra de Acciones de \_\_\_\_\_ (el Plan de Opciones), y que el beneficio que se otorga tiene el carácter de participación adicional de utilidades por parte del beneficiario como empleado de \_\_\_\_\_ y la fecha de otorgamiento de la opción es el 1 de abril de 2007 y la fecha de expiración de la opción el 31 de marzo de 2015.

no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizado, siendo que lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Dado que las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ giradas por las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de abril, agosto y setiembre de 2009 y marzo, abril y junio de 2010, no contienen importe a pagar, corresponde evaluar en esta instancia el documento en referencia invocado por la recurrente.

<sup>8</sup> Y fojas 1933 a 1936 y 1945 a 1949 del Expediente N° 11414-2018.

<sup>9</sup> Similar información contiene el documento "Modalidades de la Participación Adicional en las Utilidades", de foja 344 del Expediente N° 11421-2018.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que adicionalmente, en el documento "Notificación de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp", de fojas 1389 a 1393 del Expediente N° 11421-2018, se señala que los derechos sobre la Apreciación de las Acciones (los Derechos), son otorgados por de acuerdo con el Plan de Otorgamiento de Derechos sobre la Apreciación de las Acciones de (Plan SAR). El beneficio que se otorga tiene el carácter de participación adicional de utilidades por parte del beneficiario como empleado de Pacífico Vida, la fecha en la que se otorgan los derechos es el 1 de abril de 2008 y la fecha de su expiración el 31 de marzo de 2016.

Que mediante el documento "Intercambio de Derechos Anteriormente Otorgados sobre la Apreciación de las Acciones de Credicorp", de fojas 685 a 687 del Expediente N° 11421-2018, se comunica el intercambio de los derechos otorgados que estuvieran pendientes de ser ejercidos, por nuevos valores, que tienen como fecha de expiración el 31 de marzo de 2014 y que subsisten los demás términos y condiciones que resultan aplicables al Plan SAR.

Que de los citados documentos, se concluye la condición para entregar la PAU 2 es que existan utilidades por repartir y que tiene el carácter de Participación Adicional en las Utilidades, cuyo compromiso de entrega se generó con el propósito de fidelizar, estimular y reconocer a los ejecutivos de las empresas subsidiarias , quienes intervienen directamente en la consecución de los objetivos de la empresa en la que laboran.

Que de otro lado, en cuanto a la PAU 3, del citado documento denominado "Políticas de Participación Adicional en las Utilidades (PAUs)", de fojas 1294 a 1297 y 1302 a 1306 del Expediente N° 11421-2018<sup>10</sup>, se aprecia lo siguiente<sup>11</sup>:

- Se trata de una Participación Adicional en las Utilidades, que a partir del año 2009 la Gerencia General se obliga a otorgar a determinados ejecutivos de la organización, ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales clasificados en los "Grados Hay" 18 al 29 de la Corporación, como un mecanismo de retención en el largo plazo, cuyo importe es destinado a comprar por cuenta del ejecutivo un paquete de acciones "BAP", de disponibilidad restringida, el cual se hace disponible en tercios, hasta un período de 3 años. Se le ha denominado "Plan de acciones".
- El Plan de Acciones tiene igualmente como objetivo procurar que los participantes del Plan, mediante el otorgamiento de acciones representativas del capital de ("las Acciones"), desarrollen un sentimiento de propiedad en la Corporación, preocupándose permanentemente por incrementar sus negocios y utilidades.
- Son elegibles para participar en el Plan de Acciones como beneficiarios, todos aquellos ejecutivos claves de la organización, ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales, clasificados en los "Grados Hay" 18 al 29 de la empresa, que teniendo por lo menos un año de servicio, a criterio de la gerencia general en coordinación con el Directorio de tienen una decisiva y directa incidencia en la consecución de los objetivos y utilidades de la Corporación, en razón de las responsabilidades que ejercen, así como en relación con la evaluación de talento que haya hecho la Gerencia General sobre dicha persona.
- Las acciones recibidas serán de libre disposición del beneficiario solamente en una porción equivalente a un tercio de las mismas, en el aniversario de la fecha de la entrega de las acciones en cada uno de los 3 años calendarios siguientes. En tanto no transcurran los plazos antes indicados, las acciones quedarán en custodia en o en el a

<sup>10</sup> Y fojas 1933 a 1936 y 1941 a 1945 del Expediente N° 11414-2018.

<sup>11</sup> Similar información contiene el documento "Modalidades de la Participación Adicional en las Utilidades", de foja 344 del Expediente N° 11421-2018.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

- opción de la empresa, afectadas en garantía mobiliaria a favor de la empresa que otorgó el beneficio garantizando el fiel cumplimiento de las obligaciones a cargo del beneficiario que el Plan de Acciones establece.
- El valor del PAU 3 se determina multiplicando el sueldo mensual por el favor nivel de responsabilidad por el factor de evaluación de talento.
  - Para determinar el monto total, la Gerencia General determinará el porcentaje de las utilidades netas de la empresa que serán destinados a cubrir conjuntamente los programas PAU 3 y PAU 4, pero observándose que el conjunto de las empresas del grupo no podrán repartir más del 3.5% de las utilidades netas de dicho grupo entre ambos programas.

Que asimismo, en el documento denominado "Notificación de Otorgamiento de Acciones de Credicorp" de fojas 688 a 694 del Expediente N° 11421-2018, se señala que de acuerdo con el Plan de Acciones, se entrega en propiedad un determinado número de acciones de , libres de todo costo, como participación adicional de utilidades y en reconocimiento a la contribución a los resultados de la empresa en la que se labora. Se precisa que este beneficio tiene como objetivo, asimismo, motivar la permanencia en la empresa, por lo cual la plena disposición de las acciones que se entregan en propiedad está sujeta a las restricciones que se señalan en el documento y en el Plan de Acciones.

Que estando a lo expuesto, se verifica que los fondos para el otorgamiento de la PAU 3 se obtienen de un porcentaje de las utilidades netas de la empresa, las que no deben exceder de más del 3.5% de las utilidades netas del grupo Gredicorp y que son destinados para la adquisición de un paquete de acciones que se otorgan a los ejecutivos ubicados en los máximos niveles de puestos gerenciales, quienes contribuyen directamente en el logro de los objetivos de la corporación; en ese sentido, la PAU 3 se obtiene de un porcentaje de las utilidades netas anuales que constituyen Participación Adicional en las Utilidades, por lo que no resulta atendible lo alegado por la Administración en el sentido que dichas participaciones constituyen una entrega en especie.

Que por tanto, de lo señalado en los considerandos precedentes, se tiene que las PAU 2 y PAU 3 están supeditadas a la existencia de utilidades, son otorgadas a fin de incentivar las labores de los trabajadores comprendidos en cada programa y son adicionales al otorgamiento de las utilidades legales.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09217-8-2016 y 09212-1-2017 se ha señalado que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de las empresas, sin establecer algún límite respecto de dicho concepto.

Que agregan las citadas resoluciones, con relación a la frase "*cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa*", a que se refiere el inciso b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, que ninguna norma legal o tributaria ha precisado sus alcances estableciendo límites para la inclusión de algún concepto en dicha norma, por lo que si los beneficios se otorgan con carácter contraprestativo y no a partir de un acto de liberalidad del empleador, están incluidos en el mencionado inciso b) del citado artículo 19, ya que no se ha establecido legalmente ninguna limitación en la inclusión de algún concepto en dicha norma, la cual solo supedita su aplicación a que sea una forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que en consecuencia, estando a la citada jurisprudencia, la Participación Adicional en las Utilidades, PAU 2 y PAU 3, materia de análisis, se encuentran dentro del supuesto contemplado en el inciso b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, el cual señala que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa, por lo que los reparos efectuados por la Administración no se ajustan a ley, correspondiendo levantarlos y revocar las resoluciones apeladas en este extremo.





# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente referidos a los mencionados reparos.

## - Gratificación Extraordinaria por Inicio

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1185 a 1190 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1837 a 1842 del Expediente N° 11414-2018, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 y 2010, por la gratificación extraordinaria otorgada, al considerar que esta no era ocasional ni constituía una liberalidad y, en ese sentido, que no se encontraba dentro del alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, sino que tenía carácter remunerativo.

Que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18554-1-2011, las gratificaciones extraordinarias son consideradas por la legislación nacional como conceptos no remunerativos, por lo que a fin de determinar si tienen dicho carácter es imprescindible verificar dos aspectos importantes: la liberalidad o unilateralidad en la iniciativa para su entrega y el carácter extraordinario de su pago.

Que asimismo, en la citada resolución, entre otras, este Tribunal ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, debe verificarse lo siguiente: 1) Que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) Que su entrega no sea periódica, y 3) Que 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 Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se añade en la mencionada resolución que para que una gratificación sea extraordinaria no debería estar vinculada a una productividad determinada o a otra condición similar, de lo contrario perdería la característica de liberalidad y se aproximaría al carácter contraprestativo de las remuneraciones.

Que en el caso de autos, tal como se aprecia de lo actuado en los procedimientos de fiscalización, de fojas 749 a 792 y 808 a 865 del Expediente N° 11414-2018 y 133 a 204 del Expediente N° 11421-2018, y se precisa en los valores impugnados, de fojas 1838 del Expediente N° 11414-2018 y 1186 del Expediente N° 11421-2018, la recurrente presentó las boletas de pago de su personal por los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2010, en cuyo detalle figura la gratificación extraordinaria materia de análisis entregada el primer mes en que dichos trabajadores (asesores de seguros) ingresaron a trabajar.

Que en el acápite b) del Punto 1. Compensación de Asesores de Seguros del rubro I. Sistema de Compensación del "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas", se indica que los asesores de seguros<sup>12</sup> que aprueben el Curso Inicial de Capacitación (CICA) ingresarán a laborar en la compañía y recibirán -dependiendo del mes de permanencia en que se encuentren-, entre otros, el ingreso denominado "Gratificación Extraordinaria por Inicio", el cual es entregado únicamente en el primer mes de manera excepcional a los trabajadores debido al inicio de sus actividades.

Que de lo antes expuesto se colige que la referida "Gratificación Extraordinaria por Inicio" fue pagada el mes en que los asesores de seguros ingresaron a trabajar para la recurrente, debido al inicio de sus actividades y sobre la base del ingreso referencial del postulante<sup>13</sup>, de lo cual se aprecia que la finalidad

<sup>12</sup> En el caso del año 2010, estos comprenden a los asesores de seguros hasta la "promoción Setiembre 2010" y asesores de seguros desde la "promoción Octubre 2010", según "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas", de fojas 495 vuelta y 497 del Expediente N° 11421-2018.

<sup>13</sup> La recurrente indicó a foja 776 del Expediente N° 11421-2018 y foja 1443 del Expediente N° 11414-2018, que el monto de la citada gratificación extraordinaria fue calculada de la siguiente manera:  $Gratificación\ Extraordinaria = IR + (IR * 2 -$



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

con la que se otorga no es directamente contraprestativa, advirtiéndose que se trata de un pago ocasional (al momento del ingreso a trabajar), contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que asimismo, se tiene que dicho beneficio es establecido unilateralmente por la recurrente a fin que las personas ingresen a trabajar luego de aprobar el Curso Inicial de Capacitación (CICA), y la consecuencia de este ingreso es que la recurrente efectuó el pago del incentivo establecido, lo cual se advierte que se cumplió en el mismo mes que los trabajadores ingresaron a trabajar, por lo que el cumplimiento de tal política asumida por la recurrente y el hecho que esta conste en el referido manual interno, no desnaturaliza el carácter de liberalidad.

Que por lo antes expuesto, debe concluirse que el concepto analizado no tiene la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS antes citada, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente sobre el particular.

## - Bono de Ascenso

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1181 y 1182 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1832 y 1833 del Expediente N° 11414-2018, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a julio y setiembre de 2009, y enero y octubre de 2010, por el bono de ascenso otorgado, al considerar que no era ocasional ni constituía un acto de liberalidad; y en ese sentido, que no se encontraba dentro del alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, sino que tenía carácter remunerativo.

Que de acuerdo con las normas citadas, la base imponible para efecto del cálculo de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, está conformada por el concepto de remuneración previsto por los artículos 6 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral antes citado, esto es, las sumas que perciba el trabajador por sus servicios, que sean de su libre disposición, excluyéndose las gratificaciones extraordinarias o los pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, sea por liberalidad o negociación colectiva o laudo arbitral, entre otros.

Que por su parte, tal como se ha señalado previamente, este Tribunal en la Resolución N° 18554-1-2011, ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, debe verificarse lo siguiente: 1) La finalidad con la que se 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 Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que obran a fojas 810, 832, 839, 848, 850, 1422, 1425, 1427 y 1429 del Expediente N° 11414-2018 y fojas 17 a 20 del Expediente N° 11421-2018, boletas de pago de diversos trabajadores de la recurrente en los que se observa la entrega del concepto acotado "Bonos Ascenso".

Que en el acápite 10 del rubro IV. Bonos del "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas", de fojas 1141 y 1181 del Expediente N° 11414-2018, referido al "Bono de Ascenso a Gerente de Agencia", se señala que tiene por objetivo reconocer la carrera del gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente

---

(RMV/TC) – BPI). Donde: IR es el ingreso referencial para el postulante a asesor, RMV es la Remuneración Mínima Vital, TC es el tipo de cambio promedio del mes anterior, y BPI es el Bono de Productividad Inicial equivalente a \$150.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

de agencia, una sola vez, al momento de ascenso, que se paga en la quincena correspondiente al mes de ascenso, por el monto de US\$ 1 500,00.

Que en el acápite 10 del rubro IV. Bonos del "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas", de fojas 451 y 502 del Expediente N° 11421-2018, se indica que el "Bono de Desarrollo para el Gerente de Agencia" tiene por objetivo reconocer la carrera del gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente de agencia; y que el gerente de agencia recibirá un bono de desarrollo equivalente a \$ 750 durante el primer mes y de \$ 750 durante su décimo tercer mes como gerente de agencia.

Que tal como se ha señalado, en los procedimientos de fiscalización la recurrente presentó las boletas de pago de su personal por los períodos acotados, en cuyo detalle figura la entrega de un bono de ascenso, el cual ha sido reparado por la Administración.

Que se aprecia que la finalidad con la que se otorgó el bono de ascenso no es directamente contraprestativa, dado que está vinculada a la carrera y ascenso que lograron los gerentes de unidad, y asimismo este monto ha sido otorgado libremente por la recurrente según se aprecia del referido manual, por lo que conforme con el criterio contenido en la Resolución N° 18554-1-2011, a fin de determinar que el citado bono no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, corresponde analizar si este no ha sido entregado de forma periódica, es decir, que haya sido otorgado de forma ocasional.

Que al respecto, de los mencionados documentos "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas" anteriormente citados, se advierte que el beneficio era otorgado al gerente de unidad que ha sido ascendido a gerente de agencia, siendo pagado en el primer mes en que ejerce su nuevo cargo, como una forma de reconocer la carrera del gerente de unidad, de lo cual se aprecia que se trata de un pago ocasional (con motivo del ascenso), contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que por lo expuesto, el bono de ascenso otorgado por la recurrente se encuentra en la excepción prevista en el inciso a) del citado artículo 19; en consecuencia, el mencionado bono no califica como remunerativo, por lo que no debe formar parte de la base imponible para la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud materia de autos, y en ese sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente sobre el particular.

## - Bono de Productividad Inicial

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1179 y 1180 del Expediente N° 11421-2018 y fojas 1830 y 1831 del Expediente N° 11414-2018, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2009 y 2010, al considerar que el bono de productividad inicial otorgado no era ocasional ni constituía una liberalidad y, en ese sentido, que no se encontraba dentro del alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, sino que tenía carácter de remuneración.

Que la recurrente presentó las boletas de pago de su personal de los períodos acotados, en cuyo detalle figura el bono de productividad inicial entregado el primer mes en que dichos trabajadores (asesores) ingresaron a trabajar, de fojas 788 a 790 y 849 a 865 del Expediente N° 11414-2018 y 1 a 204 del Expediente N° 11421-2018, según dejó constancia la Administración en los procedimientos de fiscalización, de fojas 542 vuelta del Expediente N° 11414-2018 y 860 vuelta del Expediente N° 11421-2018.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que en los acápites a) del Punto 1. Compensación de Asesores de Seguros del rubro I. Sistema de Compensación de los documentos denominados "Manual de Incentivos de la Fuerza de Ventas", de foja 1178 del Expediente N° 11414-2018 y fojas 495 vuelta y 497 del Expediente N° 11421-2018, se indica que los asesores de seguros que aprueben el Curso Inicial de Capacitación (CICA) ingresarán a laborar en la compañía y recibirán -dependiendo del mes de permanencia en que se encuentren-, entre otros, un bono entregado únicamente en el primer mes a los postulantes que aprobaron el citado curso de capacitación teórico y práctico y que por ende ingresaron a trabajar en la compañía.

Que se agrega que los asesores de seguros para aprobar el CICA práctico deben haber presentado correctamente al menos \$ 750 de prima target anualizada de solicitudes de Vida y AP, de las cuales por lo menos 1 debe ser AP (estas deben figurar como ingresadas en el Portal de Agencias al momento de la evaluación); y que en el caso de los asesores desde la "promoción Octubre 2010", a fin de aprobar el CICA práctico tienen que haber presentado correctamente al menos \$ 960 de prima total anualizada sin Impuesto General a las Ventas de solicitudes de Vida y AP, de las cuales por lo menos 1 debe ser AP (estas deben figurar como ingresadas en el Portal de Agencias al momento de la evaluación). Asimismo, se precisa que el monto del "bono" asciende a \$ 150,00 y se entrega solo una vez por haber concluido satisfactoriamente el CICA.

Que de lo antes indicado, se advierte que el referido bono fue pagado el mes en que los asesores de seguros ingresaron a trabajar, debido a que aprobaron el citado Curso Inicial de Capacitación (CICA) teórico y práctico, de lo cual se aprecia que la finalidad con la que se otorga no es directamente contraprestativa, advirtiéndose que se trata de un pago ocasional<sup>14</sup> (al momento del ingreso a trabajar), contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que asimismo, al igual que lo señalado para la "gratificación extraordinaria por inicio", en el presente caso se advierte que el bono de productividad inicial materia de análisis es establecido unilateralmente por la recurrente a fin que las personas ingresen a trabajar luego de aprobar el CICA teórico y práctico, por lo que la consecuencia de este ingreso es que la recurrente efectúe el pago del incentivo establecido, lo cual se advierte que se cumplió en el mismo mes que los trabajadores ingresaron a trabajar, según lo antes expuesto, por lo que el cumplimiento de tal política asumida por la recurrente y el hecho que esta conste en el referido manual interno, no desnaturaliza el carácter de liberalidad.

Que en tal sentido, debe concluirse que el concepto analizado no tiene la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS antes citada, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente sobre el particular.

## - Bono CICA

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1177 a 1179 del Expediente N° 11421-2018, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de enero a diciembre de 2010, al considerar que el bono CICA otorgado no era ocasional ni constituía liberalidad y, en ese sentido, que no se encontraba dentro del alcance del inciso a) del artículo 19 de la Ley de CTS, sino que tenía carácter remunerativo.

<sup>14</sup> Cabe indicar que el monto del citado bono (US\$ 150,00) es descontado para efecto de determinar la "Gratificación Extraordinaria por Inicio" antes analizada, según se indica en la Nota a Pie N° 13 de la presente resolución, lo que refuerza el hecho que aquel pago a los ingresantes a asesores de seguros es entregado una sola vez.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que la recurrente presentó las boletas de pago de su personal de enero a diciembre de 2010, en cuyo detalle figura el bono CICA entregado el primer mes en que dichos trabajadores ingresaron a trabajar, según dejó constancia la Administración en la fiscalización correspondiente a tales períodos, de foja 858 vuelta.

Que en el rubro 1. Plan de Comisiones y Bonos del "Manual de Comisiones y Bonos Canal Worksite Marketing" de enero de 2010, de foja 424 y 425 del Expediente N° 11421-2018, se estableció que el referido manual contiene el plan de compensación (comisiones y bonos) para asesores, gerentes de unidad, gerentes de agencia, ejecutivos de servicio, gerentes de servicio y promotor de empresas.

Que en el citado manual se define al "Bono de capacitación" como aquel bono entregado únicamente a los postulantes a los cargos de asesores, gerentes de unidad, gerentes de agencia, ejecutivos de servicio y gerentes de servicio que aprobaron el CICA (Curso de Capacitación); que el monto del "bono de capacitación" equivale al 50% de la Remuneración Mínima Vital y se paga solo una vez por haber concluido satisfactoriamente el CICA; y que solo los postulantes que aprobaron satisfactoriamente el referido curso ingresan a trabajar en la compañía.

Que del documento antes glosado se advierte que el referido "bono CICA" fue pagado el mes en que los asesores, gerentes de unidad, gerentes de agencia, ejecutivos de servicio y gerentes de servicio ingresaron a trabajar, debido a que aprobaron el citado Curso de Capacitación (CICA), de lo cual se colige que la finalidad con la que se otorgó no es directamente contraprestativa, advirtiéndose que se trata de un pago ocasional (al momento del ingreso a trabajar), contrariamente a lo señalado por la Administración.

Que asimismo, al igual que lo señalado anteriormente para la "gratificación extraordinaria por inicio" y "bono de productividad inicial", en el presente caso se advierte que el bono CICA materia de análisis es establecido unilateralmente por la recurrente a fin que las personas ingresen a trabajar luego de aprobar el referido curso de capacitación, por lo que la consecuencia de este ingreso es que la recurrente cumpla con el pago del incentivo establecido, lo cual se advierte que se cumplió en el mismo mes que los trabajadores ingresaron a trabajar, según lo antes expuesto, por lo que el cumplimiento de tal política asumida y el hecho que esta conste en el referido manual interno, no desnaturaliza el carácter de liberalidad.

Que en tal sentido, debe concluirse que el concepto analizado no tiene la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios antes citada, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente sobre el particular.

## - Compensación vacacional

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° 15, de foja 1872 del Expediente N° 11414-2018, se aprecia que la Administración consideró como "reparo" a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2009, a la observación efectuada en el respectivo procedimiento de fiscalización por concepto de compensación vacacional, por el importe de S/ 13 107,00.

Que al respecto, a foja 1349 del Expediente N° 11414-2018, se advierte que la recurrente mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° 300001907 de 17 de junio de 2009, presentó su declaración jurada por,

<sup>15</sup> Emitido el 30 de enero de 2015.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

entre otros, las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2009, consignado en la casilla 452 - Base Imponible ESSALUD, el importe de S/ 4 311 857,00, no obstante, posteriormente, en el curso del respectivo procedimiento de fiscalización, mediante la declaración jurada rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° 763543071 de 5 de noviembre de 2014, respecto del mismo tributo y período, modificó la casilla 452 - Base Imponible ESSALUD, determinando como base imponible el importe de S/ 4 328 924,00, incrementando así el monto inicialmente declarado en S/ 17 067,00, al incluir las sumas de S/ 13 107,00 y S/ 3 960,00, correspondientes a las observaciones por concepto de compensación vacacional y por bonificación extraordinaria, como parte de su determinación, lo que originó que el tributo a pagar por dicho período se incremente. En ese sentido, se advierte que la recurrente mediante la citada declaración rectificatoria determinó una mayor obligación tributaria que la consignada en la declaración original, por lo que surtió efecto con su presentación, según el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario<sup>16</sup>, esto es, antes de emitida y notificada la Resolución de Determinación N° (

Que sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria en el curso de un procedimiento de fiscalización, en la Resolución N° 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, este Tribunal ha establecido con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que: *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y, posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."*

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en virtud a lo expuesto, dado que la observación efectuada por la Administración a la base imponible de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2009 por concepto de compensación vacacional, fue incluida como parte de la autodeterminación del citado tributo y período efectuada por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria, realizada con el Formulario Virtual PDT 601 N° 763543071 de 5 de noviembre de 2014, no podía calificar como reparo efectuado por la Administración y, por tanto, no es susceptible de controversia, de acuerdo con los fundamentos de la citada resolución de observancia obligatoria.

Que en ese sentido, de acuerdo con el citado criterio jurisprudencial, y dado que la Resolución de Determinación N° considera la observación por concepto de compensación vacacional como reparo efectuado a la determinación realizada por la recurrente, dicho valor ha vulnerado en tal extremo, esto es, en cuanto considera dicha observación como reparo, el procedimiento legalmente establecido, por lo que en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que dispone que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él, corresponde declarar la nulidad de dicho valor así como de la Resolución de Intendencia N° 0150140013974 en ese extremo, debiendo considerarse como base imponible para la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud de mayo de 2009, la suma consignada por la recurrente en el Formulario Virtual PDT 601 N° 763543071.

<sup>16</sup> Según el cual, la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación.



# Tribunal Fiscal

N° 08143-4-2019

Que estando al criterio expuesto, se tiene que en el presente caso no existe controversia que deba ser dilucidada en esta instancia respecto de la referida observación.

Que de otro lado, respecto a la devolución de los importes pagados por concepto de los reparos impugnados y sanciones de multa vinculadas, que solicita la recurrente, debe indicarse que tal pretensión es materia de controversia en los procedimientos seguidos ante instancia con Expedientes N° 3597-2019 y 3599-2019.

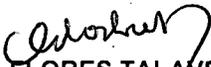
Que la diligencia de informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° \_\_\_\_\_, de foja 2351 del Expediente N° 11414-2018.

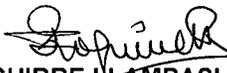
Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

## RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 11414-2018 y 11421-2018.
2. **DECLARAR NULAS** las Resoluciones de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de enero de 2018, en el extremo referido a los reparos a las PAU 2 y PAU 3, en cuanto adicionales fundamentos a estos.
3. **DECLARAR NULAS** la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de enero de 2018, en el extremo indicado en los considerandos de la presente resolución.
4. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de enero de 2018, en cuanto a los demás extremos que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
SÁNCHEZ GÓMEZ  
VOCAL

  
Aguirre Dávila  
Secretario Relator (e)  
ILL/VT/mgp